

복식부기제도의 도입에 따른
지방자치단체 예산과 회계의 연계방안

Adjustment of Budgeting and Accounting System in
Terms of Accrual and Double-Entry Accounting

2002. 12.



연 구 진

이 호 (수석연구원)

이 상 용 (선임연구위원)

이 삼 주 (수석연구원)

이 보고서의 내용은 본 연구진의 견해로서
한국지방행정연구원의 공식 견해와는 다를 수도 있습니다.

서 문

20세기 후반들어 세계경제는 그 어느때 보다도 경쟁적이고 동태적이며 개방적으로 변화되고 있다. 이와 함께 정부의 역할이 중요성을 더하면서 동시에 정부의 조직·기능·운영방식 등에서도 이전과 다른 새로운 변화를 요구하는 목소리가 커지고 있다. 이러한 상황에서 공공부문의 경제적 효율성 제고가 그 어느 때보다도 중요한 과제로 부상하였고 이는 공공부문의 개혁 및 정부혁신의 모습으로 나타나고 있다. 이와 관련하여 우리 나라의 경우도 최근 지방회계에 발생주의에 의한 복식부기의 도입을 추진중에 있으며 이 역시 공공부문 혁신과정중의 하나라고 볼 수 있다.

우리 나라 지방정부 복식부기 도입 과정은 1999년에 시작하여 1차로 기본골격에 대한 연구가 진행되었고 현재는 시범기관(부천시, 강남구)에 대해 시험적용을 실시하고 있다. 그리고 2003년에는 7개 단체로 확대하여 제2차 시험적용을 예정하고 있는 상황에 있다. 이러한 복식부기 도입과제는 지방재정의 기본 인프라를 변화시킨다는 점에서 시행착오를 최소화할 수 있도록 신중한 접근이 필요할 것으로 생각된다. 따라서 본격적인 도입을 하기 전에 연구가 미진하거나 문제가 발생할 것으로 예상되는 부분에 대하여 보다 세밀한 제도보완이 필요할 것으로 생각된다.

본 연구도 그와 같은 시각에서 추진되었다. 다시 말해 복식부기제도를 도입할 경우 예산제도의 변화가 불가피할 것이며 특히 예산제도와 회계제도가 어떻게 연계되느냐에 따라 복식부기제도 도입의 성패가 좌우된다고 하여도 과언이 아닐 것이다.

이를 위해 본 연구는 우리 나라의 예산 및 회계시스템 뿐만 아니라 외국
의 유사제도도 상세히 분석하여 우리 나라에 적합한 예산과 회계의 연계방
법에는 어떠한 것이 있는지를 밝히고 있다. 다만 본 연구가 당 연구원의 기
본과제임에도 다소 실무적인 접근방식을 택하고 있는 것도 실제 복식부기
도입을 염두해 두고 연구를 추진하였기 때문이라고 생각된다.

본 연구과제가 지방회계에 복식부기를 도입하고자하는 시점에서 하나의
밑거름이 되었으면 하는 바램과 함께 그동안 연구를 수행한 연구자들에게도
감사를 보낸다.

2002년 12월

한국지방행정연구원 원장 김 홍 래

요 약

회계결산과정에서 생성된 재무제표를 기초로 다양한 분석지표와 분석기법을 개발하여 실제로 재정보고서에 담겨진 정보가 정부의 재정정책을 수립하고 재정운영에 그 효과를 나타내기 위해서는 계획으로서의 예산과 그 결과를 기록하여 결산하는 회계의 연계가 매우 중요시된다. 본 연구는 이러한 인식하에 예산정보와 회계결산정보가 상호 연결되어 실제 예산운영과 재정정책의 수립에 필요한 기초자료로 활용될 수 있도록 예산과 회계를 연계하는 방안을 모색하고자 하였다.

이러한 목적하에 분석된 현행 지방자치단체 예산 및 회계분류체계의 문제점을 요약 정리하면 다음과 같다.

(1) 정부회계에 있어서 정부예산은 현금주의로 인식하는데 반해 회계결산은 발생주의회계로 처리하고 있기 때문에 예산과 회계의 연계문제가 발생한다. 즉, 발생주의에서 나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하며, 출납폐쇄기한의 존재로 인해 예산과 회계를 연계하여 분석하기 곤란하다.

(2) 현행 예산회계제도는 경상적 지출과 자본적 지출을 구분하지 않고 있어서 진정한 의미에서의 재정상태와 재정실적에 대한 정보를 제공해주지 못하고 있다. 즉, 현금주의 회계에서는 중장기적으로 사회에 많은 편익을 가져다주는 사회간접자본과 같은 유형자산을 비롯하여 일정 규모 이상의 건설, 증축, 개량, 시설장비 구축에 대한 투자를 단순히 일시적인 지출로 인식하기 때문에 정확한 비용계산을 해주지 못하고 있다.

(3) 현행의 정부회계는 개별 법령별로 회계처리사항을 규정하고 있어 통

일된 회계처리기준이 없는 상태이고, 이러한 상태에서 예산과 회계를 체계적으로 연계하는 시스템이 제대로 정립되어 있지 못하다. 이에 따라 현행 법체계 내에서는 정확한 예산과목과 회계과목을 추출하기가 곤란하며 결과적으로 예산과 회계를 연계시켜 분석하기가 곤란하다.

(4) 복식부기제도의 도입을 전제하는 경우 현행 예산과목과 복식부기 회계과목은 서로 상이하므로 양자간 연계가 어렵다. 즉, 현행 예산과목은 자산, 부채, 수익, 비용구분이 없으며 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않기 때문에 현행 예산과목을 그대로 유지하는 경우 예산과목과 회계과목을 연계하는 것은 불가능하다.

(5) 현재 일반회계, 기타특별회계, 기금은 현금주의에 기초한 단식부기 회계방식에 의해 세입세출결산서 및 부속서류를 산출하도록 되어 있으며, 반면에 지방공기업특별회계는 발생주의에 기초한 복식부기 회계방식에 의해 민간기업과 유사한 재무제표를 만들고 있다. 따라서 예산과 회계를 연계시킬 때 회계의 인식기준과 재무제표의 유형·내용 등에 있어서 각 회계간(일반회계, 특별회계간)에 일정한 통일성을 유지해 주지 못한다면 적절한 통합적 재무정보를 공급할 수 없는 문제점이 발생할 수 있다.

(6) 지방공기업특별회계의 경우도 예산서와 결산서류의 정보가 연계되어 분석되지 않고 있다. 즉, 예산은 회계연도기간(1년) 동안의 증감변동을 나타내는 반면에, 결산재무제표는 유량정보 뿐 아니라 일정시점에서의 저장정보를 포함한다. 특히, 자본예산이 장기적인 자산과 부채만을 포함하고 있어 종합적으로 예산과 회계를 연계하여 분석하기 곤란하다.

이와 같은 문제점을 해결하기 위해 IMF, 미국, 일본의 사례를 분석하고 다음과 같은 기본방향을 설정하였다

첫째, 대안의 모색은 다년도 예산편성, 사업관리, 예·실대비 분석, 관리과

목의 설정 등 현행 예산회계제도의 기본 틀 속에서 실용적 대안을 모색한다.

둘째, 예산과목체계의 조정에 의한 연계방안에서는 복식부기제도의 도입을 전제로 현행 예산과목에 대한 거래성격을 구체적으로 사례분석하고 이를 자산, 부채, 수익, 비용항목으로 구분하여 예산과목체계를 재분류하는 접근을 시도한다.

이러한 기본 방향 하에서 본 연구는 예산의 합리성을 높이고 재정운영의 효율성을 도모하기 위한 예산과 회계의 연계방안을 모색하는 과정에서는 정부거래의 성격과 현실타당성 등을 기준으로 각 대안의 특성과 효과를 구분하되, 종합적인 관점에서 다음과 같은 대안을 제시하고 있다.

1. 관리과목을 통한 연계방안

관리과목은 예산과목과 회계과목을 원활하게 연계하기 위한 장치로 현행 예산과목의 구분과 설정, 예산서의 산출기초 및 기업형 회계의 과목구조 등을 토대로 하여 거래의 성격에 따라 작성, 분류한 과목이다. 이러한 관리과목은 다분히 실무적인 용어로서 회계정보를 보다 세부적으로 집계·관리할 수 있는 단위로서의 역할을 수행한다. 관리과목을 통한 예산과 회계의 연계는 단기적 관점에서 현행 예산분류체계 및 예산과목을 그대로 유지하는 가운데 예산과목과 회계과목의 연계·조정(adjustment account)을 위한 새로운 과목을 설정하여 예산과 회계를 연계시키는 접근방식이다.

관리과목은 2단계의 조정을 거쳐 작성된다. 제1단계는 경상지출과 자본지출로 구분하는 단계로, 수익과 비용의 발생과 관련된 것은 경상지출로, 자산과 부채의 증감변동의 기록에 관련된 것은 자본지출로 분류한다. 다음 제2단계는 구체적인 관리과목을 설정하는 단계로 경상지출과 자본지출로 분류한 내용을 각 경비의 성질별로 유형화 및 세분화하여 구체적으로 관리

과목을 설정한다. 예컨대, 세출예산과목중 “공공요금 및 제세”의 항목은 회계과목의 운반비, 세금과 공과금, 수도광열비, 보증금 등에 해당될 수 있다.

2. 예산과목체계의 조정방안

예산과목체계의 조정방식을 통한 예산과 회계의 연계는 기본적으로 예산과목의 내용을 거래성격별로 분석하여 자산, 부채, 수익, 비용의 분류기준으로 예산과목체계를 재분류하여야 한다. 거래의 성격별 내용분석은 다음과 같은 기본방향에서 접근된다.

첫째, 예산과목의 각 항목별 내용이 서로 상이한 성격의 경비들이 포함되어 있는 경우, 거래성격에 따라 구분한다. 즉, 포상금 과목 속에는 보상금과 포상금 성격이 혼재하고 있으므로 이를 구분한다.

둘째, 경비의 내용은 상이하나 용어의 혼란으로 인해 동일한 예산과목으로 설정되어 있는 경우 그 성격을 명확히 하여 구분한다. 예컨대, 위법한 행위에 대한 손해배상과 경제적 손실을 보전하는 손실보상은 명확히 구분한다.

셋째, 동일한 예산과목 단위에서 성격을 달리하는 거래 유형이 혼재하는 경우 즉, 비용과목에 자산 또는 부채항목이 포함되어 있는 경우에는 이를 해당 과목으로 이관한다.

3. 회계처리과정상의 개선

1) 다년도 개념에 의한 예산편성

현행 예산편성은 전년도에 기초한 점증주의에 입각하여 전년도의 실적을 기준으로 예산을 편성하고 있다. 이에 따라 중요한 신규사업 예산이 우선순위가 낮게 되고 과거의 실적이 많은 기존사업에 예산이 배분되는 등 효율적인 자원배분이 곤란하다. 이와 같은 상황에서는 예산과 회계를 연계시켜 재

정의 효율적 운영을 추구하기 어렵고 예산집행의 결과를 통해 재정정책의 효과성을 판단하기 곤란하게 된다. 따라서 예산과 회계의 연계를 통해 재정 운영의 합리성과 효율성을 높이기 위해서는 다년도 예산제도(multi-year budgeting : MYB) 등을 통해 예산운영의 유연성을 높이는 것이 필요하다. 특히, 장기간에 걸쳐 수행되는 자본투자사업의 경우 중기적 관점에서 예산을 운영함으로써 사업계획과 예산의 편성·집행, 그리고 예산집행의 결과를 회계처리하여 결산하는 일련의 과정이 전체적으로 예산과 회계가 연계 되도록 하여야 한다.

2) 사업평가 및 관리

회계처리과정을 통해 체계적으로 사업의 입안에서부터 사업완료 및 사후관리까지를 종합하여 전체적으로 관리하는 시스템을 통해 사업의 진척상황을 분석하고 인력, 장비 등 투입자원과 그에 따른 업무수행성과를 평가하는 방식을 통해 예산과 회계를 연결하여 사업수행과정을 체계적으로 관리하는 것이 필요하다.

3) 예산과 실적의 대비분석

세출예산의 집행과정과 회계처리를 살펴보면, 예산의 집행은 “지출원인행위→검수 및 검사→지급명령 및 지출”이라는 과정을 순차적으로 거쳐 이루어지는데, 이 과정에서 회계처리는 3단계(검수 및 검사)와 4단계(지급명령 및 지출)에서 이루어진다. 따라서 예산의 집행과정과 회계처리과정에 따라 예산과 실적을 대비분석함으로써 연계성을 도모할 수 있다.

목 차

제1장 서론	1
제1절 연구목적 및 배경	1
제2절 연구의 범위 및 방법	4
1. 연구의 범위	4
2. 연구의 방법	7
제2장 예산과 회계의 연계에 관한 이론적 고찰	9
제1절 예산과 회계의 의의 및 기능	9
1. 예산의 의의 및 기능	9
2. 정부회계의 의의 및 특성	12
3. 예산과 회계의 분류기준	18
제2절 복식부기 회계의 인식기준과 기록방식	44
1. 복식부기제도의 개념과 도입방향	44
2. 인식기준	47
3. 기록방식	48
제3절 예산과 회계의 연계	49
1. 연계의 의의 및 필요성	49
2. 연계의 유형 및 특징	52
3. 연계과정 및 연계방법	55

제3장 정부예산 및 회계체계의 현황과 문제점 64

제1절 예산 및 회계관련 법체계 현황 64

1. 정부계층별 예산 및 회계관련법령 64
2. 회계별 관련법령 67

제2절 예산분류체계 현황 70

1. 예산의 구성체계 70
2. 일반회계의 예산분류체계 71
3. 지방공기업회계의 구성 및 예산분류체계 87

제3절 회계분류체계 현황 92

1. 회계의 구성체계 92
2. 회계과목구조(상수도사업의 예) 94
3. 특별회계의 재무보고 유형 97

제4절 정부예산 및 회계체계의 문제점 99

1. 현금주의회계로 인한 문제 99
2. 경상지출과 자본지출의 구분 문제 100
3. 법령체계상의 문제 101
4. 과목연계상의 문제 102
5. 재무보고서의 문제 103
6. 지방공기업특별회계 과목구조상의 문제 103

제4장 외국의 사례 105

제1절 IMF의 GFS 분류기준 105

1. 정부재정통계(GFS)의 분석체계 105

2. 재무제표의 구성요소	113
제2절 미국의 예산회계제도	116
1. 예산의 분류	116
2. 회계제도	121
3. 예산과 회계의 연계	131
제3절 일본의 예산회계제도	137
1. 예산분류체계	137
2. 회계분류체계	147
제4절 외국사례의 시사점	151
제5장 예산과 회계의 연계방안	154
제1절 기본방향	154
1. 대안설정 방향	154
2. 대안간의 관계	156
제2절 관리과목을 통한 연계	158
1. 기본방향	158
2. 관리과목의 의미 및 특성	159
3. 관리과목의 설정방안	166
제3절 예산과목체계의 조정	189
1. 기본방향	189
2. 세입예산과목체계의 조정	192
3. 세출예산과목체계의 조정	196

제4절 예산회계환경의 개선 199

- 1. 회계처리과정상의 개선 199
- 2. 법·제도적 개선 208

제6장 요약 및 정책건의 213

- 제1절 요약 213
- 제2절 정책건의 218

【참고문헌】 228

【Abstract】 231

표 목 차

<표 1-1> 복식부기제도 도입의 단계별 추진계획	5
<표 2-1> 분석관점별 예산의 기능	1
<표 2-2> 재원의 성격에 따른 경비의 유형화	2
<표 2-3> 정부거래의 분류	2
<표 2-4> 거래유형별 회계처리 : 고정자산의 사례	8
<표 2-5> 자본거래항목과 경상거래항목의 사례	2
<표 2-6> 회계의 분류기준 및 종류	4
<표 2-7> 미국 연방정부의 예산지출의 분류	7
<표 2-8> 예산회계와 복식부기회계제도의 비교	4
<표 2-9> 예산과 회계의 연계유형별 특징	5
<표 3-1> 지방재정법규의 편제	6
<표 3-2> 정부회계별 회계처리관련 법령	7
<표 3-3> 정부계층별 회계분류	8
<표 3-4> 정부회계의 부문별 내용	8
<표 3-5> 지방자치단체회계의 관리대상별 관련 법령	7
<표 3-6> 일반회계와 지방공기업특별회계의 예산편제	7
<표 3-7> 세입예산 과목구조	7
<표 3-8> 중앙과 지방의 세입예산과목 비교	4
<표 3-9> 세출예산과목의 기본구조	7
<표 3-10> 기능별 세출예산 비중	8
<표 3-11> 세출예산과목의 기능별 분류	7

<표 3-12> 세세항의 과목구조와 예산액 3

<표 3-13> 세출예산과목의 성질별 분류 4

<표 3-14> 기능별 세출예산의 중앙과 지방간 과목비교 6

<표 3-15> 지방공기업특별회계의 예산과목구분 8

<표 3-16> 수익적 수입(수익)의 과목구조 9

<표 3-17> 수익적 지출(비용)의 과목구조 9

<표 3-18> 자본적 수입의 과목구조 9

<표 3-19> 자본적 지출의 과목구조 9

<표 3-20> 지방공기업 특별회계의 계정과목 9

<표 3-21> 지방공기업 특별회계의 대차대조표 9

<표 3-22> 지방공기업 특별회계의 손익계산서 6

<표 3-23> 지방회계의 재무보고서 유형 8

<표 4-1> 정부운영표의 양식 18

<표 4-2> 기타 경제적 흐름표 19

<표 4-3> 정부대차대조표의 양식 11

<표 4-4> 뉴욕시의 추정세입예산(기능별 분류 예) 17

<표 4-5> 뉴욕시의 일반정부기금의 세입예산(세입원천별 분류 예) 18

<표 4-6> 뉴욕시의 재산세수입의 항목(성질별 분류 예) 18

<표 4-7> 뉴욕시의 세출예산 분류체계(일반기금의 사례) 19

<표 4-8> 뉴저지주 예산의 대분류 및 중분류 내역 10

<표 4-9> 미국의 기금별 회계기초 14

<표 4-10> 공원기금의 재정보고서 14

<표 4-11> 특정수입기금의 연결보고서 15

<표 4-12> 요약 재정보고서의 내용: 자산 137

<표 4-13> 일본의 세입예산과목	13
<표 4-14> 세입예산과목의 한일 비교	14
<표 4-15> 일본의 기능별 세출예산과목	15
<표 4-16> 기능별 세출예산과목의 한일 비교	15
<표 4-17> 성질별 세출예산과목의 한일비교	16
<표 5-1> 대안별 특성 비교	18
<표 5-2> 관리과목의 구분과 현행 예산과목구조와의 비교: 제 1단계	19
<표 5-3> 관리과목의 분류 예시	19
<표 5-4> 부과과정에서의 예산과 회계업무	17
<표 5-5> 징수과정에서의 예산과 회계업무	17
<표 5-6> 과오납금 반환과정에서의 예산과 회계업무	18
<표 5-7> 세출과정에서의 예산과 회계업무	18
<표 5-8> 일반세출예산 및 회계과목 비교: 의정활동비의 사례	17
<표 5-9> 세출과목의 관리과목 설정 예	18
<표 5-10> 포상금의 성격별 내용 분석	19
<표 5-11> 보상금과 배상금의 구분	19
<표 5-12> 거래 유형이 상이한 예산과목의 사례	19
<표 5-13> 세입예산과목의 조정(임시적 세외수입의 사례)	19
<표 5-14> 세입예산과목체계 조정 : 임시적 세외수입의 사례	19
<표 5-15> 세출예산과목의 조정(사례분석)	17
<표 5-16> 세출예산과목체계의 조정 : 물건비, 이전경비 등 사례	18
<표 5-17> 예산회계와 복식부기회계의 업무비교	24
<표 5-18> 예산회계와 복식부기회계의 과목비교	25
<표 5-19> 세출예산의 집행과정과 회계처리	26

그림 목차

<그림 2-1> 회계분류체계의 구조 2

<그림 2-2> 예산과 회계의 연계유형 3

<그림 2-3> 예산과 회계의 연계과정 7

<그림 4-1> GFS의 분석 틀 112

<그림 4-2> 미국 기금의 종류 및 펀드간 관계 12

<그림 4-3> 미국 지방정부의 재정보고 과정 13

<그림 5-1> 예산과 회계의 연계를 위한 분석 틀 15

제1장 서론

제1절 연구목적 및 배경

1980년대 이후 공공부문의 효율성과 책임성 제고를 목표로 공공부문 개혁이 추진되어 왔으며, 이 과정에서 선진국을 중심으로 성과중심 정부운영, 민간경영기법의 도입, 발생주의회계 및 성과주의예산제도를 통한 재정관리 개혁 등이 중요한 과제로 추진되었다. 이러한 정부예산회계제도의 개혁과 관련하여 향후 우리 나라의 경우도 예산과 회계의 연계를 모색할 필요성이 제기된다.¹⁾

일반적으로 예산과 회계의 연계는 예산편성과 회계결산의 비교분석을 통해 정부운영의 성과를 측정하는 토대를 제공한다. 정부의 재정운영은 예산의 편성과 집행, 회계처리, 결산이라는 일련의 단계적인 과정을 거쳐 이루어진다. 이 경우 재정운영과정에서 나타나는 정부거래들은 일정한 거래의 인식과 기록방식 및 과목분류기준과 보고양식에 따라 회계처리되며 이는 최종적으로 재무제표를 작성하여 재무보고를 통해 정보이용자에게 다양한 정

1) 정부의 예산회계제도 개혁과 관련하여 주목되는 것은 그 동안 현금주의/단식부기방식으로 이루어져 오던 회계처리를 민간부문의 기업회계방식인 발생주의/복식부기방식으로 정부회계제도를 전환하는 문제이다. 이 과정에서는 기업회계의 특성을 정부 부문에 접목시키되 정부의 고유한 특성, 예컨대 정부에만 존재하는 특수자산 즉, 도로·상하수도 등 사회간접자본시설, 문화재 등 유산자산, 시민회관·공원 등 공동체 자산, 국방 또는 민방위자산, 천연자원에 대해서는 보다 심층적인 연구와 체계적인 접근이 요구된다. 또한 공공부문은 기업회계와는 달리 수익과 비용이 개별적으로 대응되기 어렵다. 따라서 정부회계를 발생주의회계로 전환하는 경우 재무제표의 분류 기준, 구성체계, 과목분류기준 등이 새롭게 편성되어야 하기 때문에 이러한 점을 종합적으로 고려한 예산과 회계의 연계를 이루어야 할 것이다.

보를 제공하게 된다. 이들 재무제표를 비롯한 각종 결산부속서류 등 재무정보는 회계연도말에 보고되는 재정보고서를 통하여 제공하게 되는데, 이 경우 어떤 정보를 어느 범위까지 포함하여 제공할 것인가의 문제가 남는다.

즉, 기본적인 재무제표로서 재정상태보고서, 운영보고서, 현금흐름표, 순자산변동보고서와 부속명세서 등을 들 수 있는데, 이 경우 사업원가 또는 성과정보가 제대로 파악되기 위해서는 예산분류 및 과목구분 등 예산제도의 개선작업이 동시에 수반되어야 한다.

한편, 이들 재무제표를 기초로 다양한 분석지표와 분석기법을 개발하여 실제로 재정보고서에 담겨진 정보가 재정정책을 수립하고 재정운영에 그 효과를 나타내기 위해서는 계획으로서의 예산과 그 결과를 기록하여 결산하는 회계의 연계가 매우 중요시된다. 다시 말해 예산의 편성과 집행, 그리고 이들에 대한 회계처리결과인 회계결산의 정보가 예산의 합리성을 제고하고 재정정책의 효과적인 수립 등을 유도하는 기반적 기초자료로 활용될 필요가 있다. 이를 위해서는 예산과 회계가 연계되고 이를 통해 공공서비스의 효율성과 효과성을 제고하는 방향으로 이어지도록 하여야 한다.

이를 위해서는 예산분류 및 예산과목의 구분을 토대로 기업형 회계방식의 특징적인 과목체계, 보고방식 등을 도입하여 예산정보와 회계정보를 연계·분석하는 틀을 마련하는 작업이 선행되어야 할 것이다. 그리고 보다 장기적인 관점에서는 현행 예산제도를 자본예산과 경상예산으로 구분하고, 예산과목분류체계를 조정하여 회계과목과 연계시키는 방안을 검토하는 것이 필요하다.

그러나, 현행 정부예산분류체계는 기본적으로 품목별 예산분류로서 그 내용의 성질과 기능을 고려하여 장·관·항으로 구분하고 있다. 기본적으로 예산은 경비의 기능·조직·성질별로 통일적이고 체계적인 관리를 위해 예

산과목을 구분한 것으로서 예산의 체계와 특성, 주요 내역을 일목요연하게 파악할 수는 있다. 그러나 수입과 지출을 정부거래의 본래적 성격에 따라 체계적으로 분류한 것은 아니기 때문에 정부의 재정상태와 운영성과 등을 종합적으로 설명하는데는 많은 한계와 제약을 지니고 있다. 예산과 회계처리과정에서도 예산과목별로는 결산서를 통해 예실(豫實)대비가 가능하지만 사업별 또는 프로그램별로는 예산과 실적을 비교할 수 없다. 특히, 단년도 중심의 예산편성으로 인해 수년도에 걸쳐 수행되는 자본투자사업에 대해 사업기간별 추진실적과 자원사용내역을 적실성 있게 보여주지 못하고 있는 실정이다.

그러나 보다 중요한 점은 향후 발생주의회계에 의한 복식부기제도가 도입되고 이에 따라 회계결산이 이루어지는 경우 회계인식기준과 기록시점의 차이, 예산과목과 회계과목의 불일치 등의 요인에 의해 예산과 회계간의 연계성 문제가 나타날 것이다.²⁾ 이러한 점을 종합적으로 고려하면서 본 연구에서는 예산정보와 회계결산정보의 비교분석을 통해 다양하고 가치 있는 재정정보를 산출하는 것에 초점을 두고 정부거래를 그 성격에 따라 체계적으로 분류하고 이를 토대로 예산과 회계를 연계하는 방안을 모색하고자 한다.

2) 정부거래를 인식하고 기록하는 방식은 크게 현금주의와 발생주의, 단식부기와 복식부기로 구분할 수 있다. 정부회계는 전통적으로 현금주의로 거래를 인식하고 단식부기방식에 의해 기록하여 왔다. 최근 정부의 재정관리개혁 차원에서 추진되고 있는 정부회계제도의 개선은 현금주의에 기초한 단식부기방식에서 오는 제약과 한계를 극복하고자 발생주의에 기초한 복식부기제도를 정부부문에 도입하려는 변화이다. 그러나 각 국가의 환경적 여건에 따라 현금주의에 의한 복식부기제도를 운영하는 사례도 발견된다. 다만, 발생주의 인식기준에 기초하여 복식부기방식으로 회계처리를 하는 것이 사업원가 및 프로그램관리의 효과와 유용성을 보다 개선할 수 있다는 점에서 본 글에서 제시하고 있는 복식부기제도는 발생주의에 기초하여 거래를 인식하는 회계제도를 의미하는 것으로 사용하고 있다.

제2절 연구의 범위 및 방법

1. 연구의 범위

본 연구에서 다루고자 하는 연구의 대상은 기본적으로 발생주의에 기초한 복식부기제도를 지방자치단체 회계제도에 도입하는 것을 전제로 하고 있다. 복식부기제도는 1980년대 이후 공공부문 개혁과 관련하여 정부재정개혁의 일환으로 선진국을 중심으로 추진되어 온 개혁과제로서 ① 지방재정의 효율성과 건전성 확보, ② 지방자치단체의 회계책임성 보장, ③ 정보공개요구에 대응한 재정의 투명성 확보, ④ 국제표준의 회계기준 준수로 국제경쟁력 확보라는 목적을 지니고 있다.

이에 따라 우리 나라도 지방자치단체는 물론 중앙정부 차원에서 동 제도의 도입과 추진이 이루어지고 있는데, 지방자치단체 복식부기제도 도입을 위한 추진상황과 향후 추진계획을 요약하면, <표 1-1>과 같다.

<표 1-1> 복식부기제도 도입의 단계별 추진계획

단 계	추진내용	추진상황	비 고
1단계: (1999.12~2001.3)	<ul style="list-style-type: none"> 복식부기제도의 도입을 위한 시범기관(부천시, 강남구)의 지정 복식부기 회계기준 마련 전산프로그램개발 	용역실시에 의한 연구 완료	<ul style="list-style-type: none"> 회계기준시안 작성 정부회계논점 정리 선진유사사례조사 예산과목별 회계처리해설서의 작성 회계처리규정 적성 복식부기전산시스템 개발
2단계 (2001.11~2003.9)	<ul style="list-style-type: none"> 부천시와 강남구를 대상으로 실제 복식부기시스템의 적용 시험적용에 의한 복식부기시스템의 타당성 검증 	복식부기회계제도 시험적용 용역 실시중	<ul style="list-style-type: none"> 회계기준안 수정보완 회계논점 심화연구 해외운영사례 조사 회계처리규정집 발간 복식부기업무처리편람작성 전산시스템 level-up
3단계 (2003.10~2004.12)	<ul style="list-style-type: none"> 전국확산을 위한 표준화모델을 구축 광역 및 기초자치단체로 시범기관을 확대하여 회계기준, 법령 정비, 교육훈련 등을 지속적으로 추진 	1단계 연구와 2단계 시험적용에 의한 검증계획	<ul style="list-style-type: none"> 자치단체 유형별 표준화사업 실시 회계기준 공개초안 및 확정 채무제표의 수정보완 법령 및 입법조치 전담추진조직 설치 전담인력 육성 및 공무원 교육훈련 실시 회계처리해설과 사례집발간
4단계 (2005년 이후)	<ul style="list-style-type: none"> 복식부기제도에 의한 재정분석 사업별 비용을 포함한 성과측정 예산과 회계의 연계방안 등 	전자자치단체에 확대적용을 추진계획	<ul style="list-style-type: none"> 제도의 지속적인 정착, 발전을 위해 예산제도의 개선 정부의 운영성과를 측정하여 성과보고서 작성

이러한 계획하에 추진되고 있는 복식부기제도의 도입전략을 감안하여 복식부기제도 도입시 요구되는 선결과제라는 측면에서 예산과 회계를 연계시키는 방안이 모색되어야 할 것이다. 따라서 본 연구에서는 예산 및 회계처

리과정상의 연계문제와 예산과목과 회계과목간의 연계문제를 해결하기 위한 방법과 정책대안을 모색하는 문제들을 주로 다루고 있다. 이 문제는 회계처리의 결과로 나타나는 결산재무정보가 궁극적으로 예산의 편성에 반영되고, 이를 통해 예산편성의 합리성을 높이고 공공서비스 제공에 있어서 효율성과 효과성을 향상시키기 위한 의사결정에 필요한 기초적인 재무정보를 제공한다는 점에서 그 중요성을 인식할 수 있다.

이와 관련하여 본 연구는 먼저, 예산과 회계를 연계하기 위한 환경적인 요건으로서 회계의 인식기준과 인식시점, 예산과 회계구조간의 차이, 재무보고주체의 범위 문제 등을 살펴본다. 이 문제는 구체적으로 예산과 회계간에 있어서 예산은 현금주의에 의하고 회계결산은 발생주의에 의하는 경우 양자간에는 그만큼 연계고리를 찾기가 어렵기 때문이다. 또한 예산구조는 기능별, 사업별로 구성되어 있는데 비해 회계구조는 정부거래의 경제적 성격별로 구성되어 있으면 양자간의 연계가 곤란해지기 때문이다. 아울러 본 연구에서는 중장기적 관점에서 현행 예산제도의 틀을 넘어서 새로운 예산과목체계를 마련하는 내용들에 관하여도 다루고 있다. 이것은 주로 예산과목체계에 기업형 회계의 특징을 접목시키는 사항들이 포함된다.

본 연구에서 다루는 연구의 범위를 보다 구체적으로 기술하면 다음과 같다.

첫째, 연구의 공간적 범위는 주로 지방자치단체의 일반회계를 대상으로 하지만 필요한 경우 지방공기업회계를 포함하면서 미국과 일본 등 외국의 경우를 포함하고 있다.

둘째, 기본적으로 환경적 요건과 과정적인 연계 및 과목간의 연계대안 등 예산과 회계를 연계하는데 기여할 수 있는 전반적인 내용을 다루되 특히, 예산과목과 회계과목간의 연계에 초점을 두고 있다. 이와 관련하여 본 연구는 일반적인 정책대안의 범위를 넘어 정부예산회계제도의 실무적 내용(예산

과목체계의 조정, 관리과목의 설정)에 이르는 보다 구체적인 대안을 제시하고자 노력하고 있다.

셋째, 정부예산회계제도의 현황과 문제점을 전반적으로 살펴보되 특히, 예산과 회계의 연계 문제와 관련하여 예산 및 회계분류체계의 실태과악에 초점을 두고 있다.

넷째, 정책대안의 모색에 있어서는 현행 예산제도의 기본 틀 속에서 실용적 대안이 될 수 있는 관리과목을 설정하는 대안과 중장기적 관점에서 예산과목체계의 개편을 전제로 하는 미래지향적 대안의 모색 및 이들 대안의 적용가능성을 제고시켜 줄 수 있는 다년도 예산편성, 사업관리, 예산과 실적의 대비분석 등의 환경적 요건에 대해서도 다루고 있다.

2. 연구의 방법

본 연구에서 사용하고 있는 방법론은 크게 문헌조사, 통계분석, 현장조사로 구분될 수 있다. 문헌조사는 본 연구의 수행에 필요한 이론적 틀, 국내외 관련 선행연구 검토, 그리고 정부예산회계제도의 현황 및 문제점을 살펴보는 데 주로 활용되었다. 통계분석은 최소한의 수준에서 정부예산회계자료의 분석 등 본 과제의 수행에 필요한 기본자료의 실증분석과 대안모색에 유용하게 활용되었다. 현장조사 및 실무자면담은 우리 나라 실정에 적합한 예산과 회계간 연계방안을 모색하기 위해 현장의 실태과악과 보다 심층적인 연구가 필요한 부분을 충족시킬 목적으로 시도되었고, 주로 관련공무원과의 면담·협약·연구자문 등의 형식을 통하여 이루어졌다.

1) 문헌조사

현행 정부예산회계제도, 외국의 예산회계제도와 관련하여 단행본, 정부간행물 또는 논문을 활용하는 방법을 취하였다. 특히, 예산과 회계제도에 관한 이론고찰, IMF GFS 분류기준 등 외국의 사례를 파악하는데 중점적으로 이루어졌다.

2) 통계분석

지방자치단체예산개요 및 예산편성기본지침, 지방공기업예산편성지침, 세입세출결산서 및 결산부속서류, 회계감사보고서 등 본 연구와 관련이 있는 기본통계 자료의 정리·분석을 활용하여 본 과제수행에 필요한 실증분석을 뒷받침하고 있다.

3) 현장조사

현장조사는 지방자치단체 예산 및 회계관련 공무원을 대상으로 실무자면담을 주로 실시하였다. 그 이유는 본 연구가 다른 일반적인 연구와 달리 정부예산회계제도의 실무적인 내용을 다루고 있으며, 개선방안의 모색에 있어서 실무적 관점에서 현실타당성을 확보하기 위한 유용한 판단을 얻을 수 있기 때문이다. 구체적으로, 회계처리과정상의 연계, 예산과목체계의 조정, 관리과목의 설정대안 등과 관련된 문제 파악에서 현장조사방법은 매우 유용하게 활용되었다.

제2장 예산과 회계의 연계에 관한 이론적 고찰

제1절 예산과 회계의 의의 및 기능

1. 예산의 의의 및 기능

가. 예산의 의의

예산이란 정부가 한 회계연도의 목표달성을 성취하기 위하여 한정된 자원의 효율적, 효과적인 활용계획을 수치로 표현한 것이라고 할 수 있다.³⁾ 과거 예산은 일정한 회계연도 동안의 세입·세출에 관한 계획을 화폐단위로 표시한 것⁴⁾이라고 정의하여 정부가 한 회계연도 동안 자원배분을 어떻게 할 것인지에 초점을 두고 정의한 바 있다. 그러나 예산의 개념 속에는 ① 조직계층의 연계를 고려한 계획, ② 각 부서에서 계획을 집행하는데 필요한 합법성 부여, ③ 계획을 집행하는데 필요한 통제와 견제의 구조⁵⁾ 등 계획과 행정과의 관계가 포함되어 있으며 이는 세입, 세출, 활동, 목적에 대한 정보 등 조직의 재정상황을 표시하는 것도 예산의 개념에 포함될 필요가 있다는 것을 의미한다고 볼 수 있다.

따라서 예산은 정부의 정책을 형성하고 프로그램을 실현하며 전략과 관리통제를 확립하기 위한 복잡한 의사결정과정이라고 할 수 있다⁶⁾. 결과적

3) 손희준 외, 「지방재정론」(서울: 대영문화사, 2001), p. 244.

4) 유훈, 「재무행정론」(서울: 법문사, 1992), p. 72.

5) John L. Mikesell, *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*(4th ed.), 1995, p. 33.

6) 강인재, “지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구”, 「한국행정학보」, 제26권, 제

으로 예산의 목표를 실현하는 과정인 예산운용과정은 정부가 목표를 달성하기 위하여 제한된 재정자원을 배분하는 주기적인 의사결정과정으로 예산운용과정을 통하여 정부는 재정자원의 조달, 지출, 관리에 있어 효율성, 효과성 그리고 책임성을 확보하려는 것이라고 할 수 있다.

나. 예산의 기능

예산의 기능은 접근방법에 따라 다양하게 나타나고 있다. 실제로 하이드(A. C. Hyde)와 샤프리츠(J. M. Shsfrith)는 정책결정과 사업목표, 정부 서비스 등을 강조하면서 예산의 기능을 정치적, 관리적, 경제적, 회계적 기능을 제시하고 있으며,⁷⁾ 머스그레이브(R. A. Musgrave and P. B. Musgrave)는 정부의 재정적 기능과의 연계선상에서 예산의 기능을 강조하고 있다.⁸⁾ 이외에 마이크셀(J. L. Mikesell)은 행정적인 기능에 초점을 두고 통제기능, 관리기능, 계획기능 등을 제시하고 있으며,⁹⁾ 리(R. D. Lee, Jr.)와 존슨(R. W. Johnson)은 행정적 기능중 특히 회계와의 관계에서 세입에 대한 책임성, 지출의 통제와 관리, 재정 및 계획관리, 투자와 소비의 관리 등 보다 조직의 내부관리에 초점을 두고 있다.¹⁰⁾ 이러한 예산의 기능에 대한 차이는 예산에 대한 접근 시각이 어디에 있는지에 대한 차이로, 하이드와 샤프리츠, 머스그레이브는 거시적 관점에서, 마이크셀은 행

4호, 1992, p. 1375.

7) A. C. Hyde and J. A. Shafritz, *Government Budgeting*(Moor Publishing Co, 1978), p. 1: 신무섭, 「재무행정론」(서울: 대영출판사), pp. 59-60에서 재인용

8) R. A. Musgrave and P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Praticce* (McGraw Hill Book Co., 1989), pp. 3-14.

9) John L. Mikesell, *op.cit.*, pp. 37-38.

10) Rovert D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson, *Public Budgeting Systems*, An Aspen Publication, 1994. pp. 10-12.

정적 관점에서 그리고 리와 존슨은 관리적 관점에서 예산의 기능을 분석한 것으로 파악된다. 따라서 예산의 기능이 다양하게 나타날 수 있다는 것을 인정하면서 본 연구에서는 행정적 관점에서 예산의 기능을 살펴보고자 한다.

<표 2-1> 분석관점별 예산의 기능

관 점	학 자	예산의 기능
거시적	A. C. Hyde and J. M. Shsfrith	정치적, 관리적, 경제적, 회계적 기능
	R. A. Musgrave and P. B. Musgrave	재정적 기능
행정적	J. L. Mikesell	통제기능, 관리기능, 계획기능
관리적	R. D. Lee, Jr. and R. W. Johnson	세입에 대한 책임성, 지출의 통제와 관리, 재정 및 계획관리, 투자와 소비의 관리

1) 통제기능

통제기능은 주로 세출과 관련하여 나타나는 것으로 제한된 재원의 세출을 통제하고 각 부서별 지출의 합법성을 확보하는 기능을 의미한다. 다시 말해 예산의 통제기능은 예산의 집행시에 부정행위를 억제하는데 중점이 있으며 이러한 기능은 예산편성, 심의, 회계검사과정에서 이루어진다. 그리고 이러한 통제는 대부분이 재화나 용역의 구입시에 지출되는 단위가격을 통해 확인되며 이 경우 승인된 지출인지 그리고 승인된 범위내의 지출인지를 확인함으로써 이루어진다. 품목별 예산제도가 이러한 요건을 반영하고 있는 대표적인 예산제도라고 할 수 있다.

2) 관리기능

예산을 통해 집행부서를 관리하게 되고 그 결과 예산집행의 효율성 증대의 기능을 수행하게 된다. 이러한 예산의 기능은 정부의 성과에 초점이 있기 때문에 재화나 용역의 구입단가 보다도 사용된 재화와 이를 통해 나타난 서비스와의 관계에 주요 초점이 있게 된다. 따라서 예산의 관리기능의 주요 고려대상은 효율성과 효과성에 있으며 이를 반영하고 있는 예산제도는 성과주의예산제도라고 할 수 있다.

3) 계획기능

계획기능은 장기적 계획과 단기적 계획을 유기적으로 연계시켜 효율적인 자원배분을 결정하도록 하는 기능을 의미한다. 다시 말해 정부는 서비스를 제공하는데 다양한 대안이 있을 수 있으며, 이중 제한된 예산의 지출을 통해 최대한의 효과를 가져올 수 있는 방안을 강구하기 위해 보다 장기적인 시각과 이를 연동화한 예산을 통해 이를 추구하게 된다. 따라서 예산의 계획기능은 정부활동의 일관성, 새로운 사업의 개발 및 사업별 자원배분 등에 필요한 의사결정 도구로서 인식될 수 있다. 계획예산제도는 이러한 요건에 부합되는 예산제도라고 할 수 있다.

2. 정부회계의 의의 및 특성

가. 정부회계의 의의

회계는 조직의 경제적 사건을 분석, 기록, 요약, 평가, 해석하고 그 결과를 이용자에게 보고하는 기술¹¹⁾이라고 할 수 있으며 정부회계는 그 회계의

대상이 정부조직이라는 점에서 차이가 있다. 결과적으로 정부회계와 기업회계의 차이점은 회계실체의 차이점에서 나타나게 되는데 이는 정부부문과 민간부문의 회계상의 다음과 같은 차이에서 발생하게 된다.

첫째, 목표의 차이 즉 기업의 목표는 이익의 극대화에 있는데 반해 정부는 하나 이상의 목표를 갖고 있다.

둘째, 최종산물 측정의 어려움 즉 기업은 상품이라는 가시적인 생산물이 있어 투입과의 관계를 고려하여 측정이 가능한데 반해 정부에서 생산하는 서비스는 측정이 곤란한 경우가 많다.

셋째, 소유의 차이 즉 기업의 소유는 자본가라는 특정집단이 있는데 반해 정부의 경우는 특정화할 수 있는 소유집단을 구별하기 곤란하다.

넷째, 신축성의 차이 즉 정부의 예산은 법 및 제도적으로 엄격한 통제를 강조하기 때문에 현금주의 회계방식을 선호하며 발생주의 회계를 사용하는 민간기업에 비해 환경변화에 신축적으로 대처하기 곤란하다.

나. 정부회계의 특성¹²⁾

1) 목적 적합성

목적적합성이란 제공되는 정보가 정보이용자의 의사결정에 차이를 가져오게 하는 속성을 말한다. 정보가 의사결정자의 의사결정에 차이를 가져온다는 것은 그 정보가 의사결정자의 합리적인 자원배분에 유리한 방향으로 영향을 미쳤다는 것을 뜻한다. 정부회계에 있어서 이 속성은 내부의 정보이

11) 윤성식·권수영, 「정부회계: 예산 및 원가회계 및 감사」(서울: 법문사, 1999), pp. 102-106.

12) 한국지방행정연구원, 지방자치단체 복식부기도입을 위한 회계기준보고서, 2000. 7. pp. 37-41.

용자인 정부와 외부의 이용자인 타 정부, 중앙정부, 주민 등이 정부에 관한 자원배분의 의사결정에 유용한 정보가 정부의 회계에서 생산되어야 함을 의미한다.

2) 신뢰성

신뢰성이란 정보에 오류나 편이가 없고 그 정보가 표현하고자 하는 사상을 표현하는 속성인 표현의 충실성(representational faithfulness)이 있음을 뜻한다. 편이는 측정치가 진실치로부터 이탈하는 경향을 뜻한다. 회계정보가 신뢰성을 가지려면 검증가능성이 있어야 하는데, 이는 회계측정치에 대해 자격있는 전문가들이 측정했을 때 유사한 결과를 얻을 수 있는 속성을 지닌다. 회계정보가 본질적으로 의사결정에 유용한 목적적합한 정보라 하더라도 신뢰성이 없으면 의사결정에 실질적으로 이용하는 것이 불가능하기 때문에 목적적합성과 신뢰성이 회계정보가 갖추어야 할 양대 속성으로 꼽힌다. 이는 회계정보의 생산에 있어서 객관적인 거래로 입증되는 원가주의의 채택을 요구하며 영업활동을 통한 이익의 실현을 목적으로 하는 기업에서의 시가에 의한 평가를 배제한다. 또한 신뢰성은 정보의 포괄성을 의미하지는 않는다. 따라서 정보이용자의 의사결정에 영향을 미치지 않는 중요하지 않은 정보의 누락을 허용하고 있다.

3) 이해가능성

이해가능성이란 회계정보가 정보이용자에게 이해 가능하게 제공되어야 한다는 것이다. 이는 회계정보가 이해되기 쉽도록 간결하여야 하고, 알기 쉬운 용어를 사용하여야 하며, 회계보고서의 용어·양식·내용이 표준화되어야 한다는 것을 의미한다. 정부의 회계에 있어서 이해가능성의 증진을 위

하여 기본 전제로서 법적 영향력을 두고 있다. 따라서 정부의 회계는 계정 과목 설정, 거래의 인식 및 측정 등이 법과의 긴밀한 연관성을 기본으로 한다. 또한 이해가능성은 정보이용자의 의사결정에 유용한 정보를 제공하기 위하여 목적에 맞는 다양한 재무보고도 가능하게 한다.

4) 적시성

목적적합한 정보는 정보의 적시성을 전제로 한다. 즉, 의사결정시점에서 필요한 정보가 제공되지 않는다면 동 정보는 의사결정에 이용될 수 없고 따라서 목적적합성을 상실한다. 이는 적시성 그 자체가 정보를 목적적합하게 하는 것은 아니지만 적시성 없이는 목적적합성을 논할 수 없음을 의미한다. 그러나 적시성있는 정보를 제공하기 위해서는 신뢰성을 희생해야 하는 경우가 있으므로 경영자는 정보의 적시성과 신뢰성 간의 균형을 고려하여야 한다. 따라서 정부 회계정보는 비용 및 효과를 고려하여 가능한 빈번한 제공을 기본으로 한다.

5) 비교가능성

비교가능성이란 회계정보가 비교될 수 있어야 한다는 것이다. 회계정보가 비교 가능해짐으로써 의사결정에 유용한 정보가 되고 미래예측에 도움이 되는 정보가 된다고 할 수 있다. 회계정보가 비교 가능해지기 위해서는 일관성이 유지되어야 하므로 일관성과 비교가능성은 불가분의 관계에 있다고 할 수 있다. 비교가능성은 일관성 이외에도 통일성(uniformity)과 관련된다. 왜냐하면, 통일성이란 회계정보가 비교 가능해지기 위해서는 통일적인 회계기준, 절차, 방법이 사용되어야 한다고 볼 수 있기 때문이다. 회계의 통일성이 확보되지 않으면 비교의 기초가 마련되지 않는다. 따라서 재무보고

의 차이는 실질적 거래 및 조직의 차이로부터 비롯되어야 하며 단순한 회계 처리 실무 및 방법의 선택적용으로부터 비롯되지 않도록 한다. 따라서 정부의 회계는 상위의 정부회계를 고려하여 정부입장에서 하위 단체들에 대한 평가 및 하위단체들의 통합이 가능하도록 설계되어야 한다.

6) 일관성

정부의 회계정보는 일관성을 갖고 있어야 한다. 따라서 이미 정하여지고 사용되어지는 회계원칙 및 보고기준은 변경의 타당성이 인정되는 경우를 제외하고는 유사한 환경에서는 계속적으로 동일한 방법으로 회계처리 되어야 한다. 일관성 혹은 계속성의 원칙은 가치평가방법, 회계처리의 기준, 재무보고의 단위 등 다양한 영역에서 준수되어야 한다. 만약 회계처리기준의 변경 혹은 재무보고단위의 변경이 있을 때에는 이 사실과 이로 말미암아 발생한 영향을 재무보고를 통하여 정보이용자에게 제공하여야 한다.

7) 완전공시

완전공시의 개념은 주식·주기에 적용되는 회계개념이다. 회계에서는 완전하고, 공정하며, 적정한 회계자료가 공시되어야 한다는 것에 대해 일반적인 합의가 이루어져 있다. 완전공시란 재무제표가 회계기간 동안 조직체에 영향을 끼친 경제적 사건을 정확하게 묘사하여 외부 정보이용자들을 오도하지 않을 정도로 충분한 정보를 포함하도록 설계되고 작성되어야 한다는 개념이다. 구체적으로 완전공시란 외부 정보이용자에게 중요하거나 이해관계가 있는 정보는 생략되거나 은폐되어서는 안된다는 것을 의미한다.

8) 중요성

적정한 회계처리를 위하여 필요한 모든 절차를 채택하는 경우에는 많은 노력과 비용이 소요된다. 때로는 특정조직의 의사결정에는 매우 유용하다 할지라도 다른 조직의 입장에서는 이로부터 얻을 수 있는 효익이 매우 적을 수도 있을 것이다. 이론적으로 정확한 회계처리를 하기 위해서는 과도한 비용이 소요되나 그로부터 얻는 효익이 상대적으로 적다고 판단되면, 이는 실용성의 관점에서 정당화될 수 없다. 왜냐하면 정확한 회계절차를 적용하지 않더라도 재무제표가 전체적으로 나타내고자 의도하는 재무상태 및 경영성과가 이 항목에 의해 왜곡되지도 않으며, 또한 작성된 재무제표에 근거하여 의사결정을 하는 재무정보이용자들의 행동에도 영향을 미치지 않기 때문이다. 이 경우 회계실체는 비용이 적게 소요되는 간편한 회계처리방법을 적용할 수도 있다는 것이 중요성(materiality)의 개념이다.

9) 보수성

보수성(conservatism)이란 두 가지 이상의 선택 가능한 회계처리방법 중에서 하나를 선택할 때, 자산은 적게 부채는 많이 보고하는 방법을 선택하는 것을 말한다. 기장누락 등 의도적으로 자산을 적게 보고하는 것은 회계정보의 조작이지 보수성이 아니다. 다시 말해 보수성은 재정상태보고서의 일정항목의 평가방법이 둘 이상 존재할 때 평가방법의 선택기준이다. 보수성은 재무보고를 위해 회계방법을 선택할 때 일반적으로 미래에 대한 비관적인 태도를 취한 결과로 이해할 수 있다.

3. 예산과 회계의 분류기준

가. 예산의 분류

1) 예산분류의 의의

예산의 분류란 예산의 내용이 되는 수입과 지출을 일정한 기준에 따라 유형별로 구분하여 체계적으로 배열하는 것을 말한다. 정부의 세입·세출예산에 관한 자료는 방대하고 복잡하기 때문에 이를 정확하게 파악하고 비교가 용이하도록 체계화하지 않으면 이해하기가 곤란하다. 예산은 정보이용자들의 의사결정에 필요한 정보를 제공해 주는 역할을 하지만, 이들의 정보이용 목적이 서로 상이하므로 단일의 분류방법으로는 모든 욕구를 충족시킬 수 없다. 예산분류의 목적은 크게 사업계획의 수립 및 예산심의, 예산의 집행, 회계책임의 명확화로 구분할 수 있으며, 이와 같은 목적을 충족시키기 위해서는 다음과 같은 점이 종합적으로 고려되어야 한다.

첫째, 예산은 정부의 사업계획 수립과 지방의회의 예산심의에 도움이 되도록 분류되어야 한다. 예산은 지방자치단체가 다음 회계연도에 수행해야 할 사업을 지원하는 재정계획서이며, 의회에 제출하고 승인을 요청하는 문서로서 사업계획에는 주민의 요구사항이 반영되어 있다. 그런데 정부사업은 경제·사회·문화 등 여러 분야에 걸쳐 매우 다양하기 때문에 사업의 성격에 따라 유형별로 분류한 다음 이에 대한 계획을 수립하는 것이 요구된다.

둘째, 예산은 효율적인 집행이 가능하도록 분류되어야 한다. 지방자치단체가 사업을 효율적으로 추진하기 위해서는 사업과 이에 소요되는 자원을 정확하게 파악하여야 하기 때문에 예산서에는 사업과 이를 지원하는 재원이 동시에 제시되도록 분류하고 예산을 효율적으로 집행하기 위해서는 집행대상과 사업부서가 분명하게 제시되어야 한다.

셋째, 예산은 이를 집행하는 주체의 책임성이 확보되도록 분류되어야 한다. 예산운영을 위해 특정기관이나 기관내의 개인에게 회계직명을 부여하고 이들로 하여금 지출원인행위와 출납업무를 담당토록하는 이유가 회계책임을 명확화하기 위한 것이다. 또한 회계상의 책임확보는 회계검사를 통해 실현되는 것이 일반적이므로 회계검사가 용이하도록 예산이 분류되어야 한다.

넷째, 예산은 정부활동의 경제적 효과 즉 경제안정, 자원개발 등을 정확히 분석할 수 있도록 분류되어야 한다. 정부의 수입·지출은 주민소득, 고용, 소비, 소득재배분, 자본형성 등에 영향을 미치게 되므로 재정지출의 효과가 예산을 통해 파악될 수 있어야 한다.

2) 예산분류의 유형

앞에서 살펴본 바와 같이 예산분류의 목적이 다양하므로 분류의 기준도 다양할 수밖에 없다. 예산의 분류기준으로는 정부의 목적과 기능, 조직단위, 사업과 활동, 지출대상, 회계책임, 세입원천, 정부예산의 경제적 효과 등을 들 수 있다.

가) 목적별 분류

지방자치단체가 어떠한 사무를 어느 정도의 경비를 들여서 수행하고 있는가를 파악하는데 편리한 분류이다. 이 분류는 주로 지방자치단체의 세입 예산 및 결산의 「장」 「관」 「항」 「세항」의 구분이 그 기준으로 사용되고 있다. 즉 경비의 목적별 분류는 대분류로서 일반행정비, 사회복지비, 산업경제비, 공익사업비, 민방위운영비, 지원경비로 구분되고 이것은 다시 관별로 구분되는 것이다.

지방자치단체의 목적별 경비의 분류는 그 단체의 정책과 중점 시책은 단

체를 둘러싼 자연적, 사회적, 경제적 조건을 배경으로 한 것이므로 목적별 경비를 상호 비교함으로써 규모의 적부, 나아가서는 재정운영의 타당성을 판단하는 것은 타당하지 않다.

나) 성질별 분류

지방재정은 민간의 경제활동의 몇 가지 국면에서 취득한 재정자금을 여러 가지 재정수단(재화서비스 구입, 정부고정자본형성, 이전적 지출, 융자 등)을 통해서 다시 민간의 경제활동으로 환류시키는 지역적인 재정활동이라고 볼 수 있다. 이 재정활동이 어떤 형태로 환류되는가를 나타내기 위한 구분이 경비의 성질별 분류라고 할 수 있다. 지방자치단체의 예산 및 결산의 분석에서 사용되는 과목의 구분은 바로 경비의 성질별 구분을 기본으로 하고 있으며 이 과목구분은 경비의 형식적인 지출형태를 객관적으로 나타내고 있는 것이다.

다) 품목별 분류

예산을 예산과목의 “목(目)”에 해당하는 지출대상 즉, 품목별로 분류하는 것으로 지출대상별로 한계를 명확히 정하여 배정함으로써 관료의 권한과 재량을 제한하고 회계책임을 명확히 할 수 있는 통제지향적 분류방식이다. 투입 측면에만 초점을 맞추는 방식이므로 정부가 투입을 통해 달성하고자 하는 사업과 지출에 따른 성과나 효과에 대해서는 파악하기가 곤란한 점이 있다.

이러한 분류방식은 가장 전통적인 예산분류 방식으로서 다른 예산분류 방식과 함께 사용되고 있다. 중앙정부 및 지방자치단체 모두 인건비, 물건비, 이전경비, 자본지출, 융자 및 출자, 보전재원, 내부거래, 예비비 및 기타의 8개 과목으로 구성된다.

라) 경제적 성격에 의한 분류

예산이 국민경제에 미치는 영향을 분석·평가하기 위해 예산을 경제적 성격에 의해 분류하는 방식이다. 정부예산이 국민경제나 지역경제에서 차지하는 비중이 매우 큰 만큼 재정정책의 수립과 집행에 필요한 정보를 제공할 필요가 있다. 중앙정부의 경우 거시경제 지표인 고용(실업), 물가(통화량), 국제수지 등에 재정이 어떻게 영향을 미칠 것인지를 파악하는데 유용하다. 구체적으로는 경상적 수입·지출과 자본적 수입·지출 간에는 국민경제에 미치는 영향의 내용 및 정도가 상이하기 때문에 경제적 성질에 의한 분류의 가장 전형적인 분류방식은 예산을 경상계정과 자본계정으로 분류하는 것이다.

중앙정부의 경우 세입예산은 경상수입(조세수입, 세외수입), 자본수입, 무상원조로, 세출예산은 경상지출, 자본지출, 순융자로 분류하고 있다. 한편, 지방자치단체는 세입예산은 다소 분류방식이 상이하며, 세출예산은 예산과목의 “세세항” 단위에서 경상예산, 사업예산, 채무상환, 예비비의 구분을 통해 경제적 성격에 의한 분류방식과 유사한 접근을 취하고 있다.

마) 기능별 분류

정부가 수행하는 기능을 중심으로 예산을 분류하는 방식으로 정부의 활동영역별 예산배분에 관한 정보를 담고 있다. 즉, 정부의 광범위한 목표에 대한 비용정보를 통해 정책의 우선순위를 보여준다. 예컨대, 캐나다의 지출총액예산(envelope budgeting)은 기능별 분류를 발전시킨 제도이다. 기능별 분류는 사업계획 및 예산정책의 수립을 용이하게 하며, 의회의 예산심의에 도움을 주는 예산분류 방식이다. 정부의 기능이나 활동에 대한 총괄적인 정보를 일반시민에게 제공하므로 「시민을 위한 분류」(citizen's classification)라고 부르기도 한다.

활동영역에 의한 정부기능은 법과 질서유지 기능, 국방 및 외교기능, 경제적 기능, 사회적 기능, 교육·문화적 기능 등으로 분류할 수 있으나, 실제로 각국의 정부기능별 내용과 우선순위가 상이하고 중앙정부와 지방정부간 기능분담 내용이 다르기 때문에 예산배분과 관련된 정부기능과 분류내용도 다양하게 제시되고 있다. 우리 나라의 경우 중앙정부의 기능별 분류는 방위비, 교육비, 사회개발, 경제개발, 일반행정, 지방재정지원, 채무상환 및 기타의 7개 영역이며, 지방자치단체는 일반행정, 사회개발, 경제개발, 민방위, 지원 및 기타의 5개 영역으로 분류된다.

바) 조직별 분류

예산을 편성하고 집행하는 정부의 조직단위에 따라 분류하는 것으로 「소관별 분류」(classification by agency)라고도 한다. 정부의 조직단위는 예산사업계획을 수립하고 집행하는 주체로서 독립적인 예산의 편성 및 집행단위이다. 세입예산 및 세출예산 모두 조직별로 분류되며, 기능별 분류 및 품목별 분류와 함께 사용된다. 예산의 편성, 심의, 집행, 결산 및 회계검사 등 일련의 예산과정은 독립적인 예산편성 단위에 의해 이루어지기 때문에 정부의 예산기관에 대한 예산사정 및 의회의 예산심의, 회계검사 등에 유용한 분류방식이다. 그러나 조직별 분류방식은 경비지출의 주체에 중점을 두므로 경비지출의 목적을 구체화하기가 곤란하고 정부거래의 양과 그 구성내용의 변화 및 국민경제에 대한 정부거래의 영향을 파악하는데 어려움이 있다. 우리 나라의 경우 중앙정부는 독립적인 부처 및 기관별로, 지방자치단체는 본청, 하급기관별로 조직별 예산분류 방식을 사용하고 있다.

3) 경비의 종류

경비는 정부가 행정활동의 필요에 따라 지출하는 재원으로 그 대상, 목적, 경제효과 등을 기준으로 유형화하게 된다. 그러나 경비의 종류가 매우 다양하고 이에 따라 대상, 목적, 효과등도 상이하게 나타날 수 있어 단일의 유형화 기준을 설정하는 것은 용이하지 않다. 따라서 여기에서는 우리 나라 지방자치단체의 경비를 대상으로 하여 분석적 방법에 이용되는 경비를 구분하고자 한다. 이러한 경비의 유형은 경비지출의 반복성, 의무성, 지출효과의 지속성, 재화 및 용역의 구매 여부, 재원의 원천 등을 기준으로 다음과 같이 유형화 할 수 있다.¹³⁾

<표 2-2> 재원의 성격에 따른 경비의 유형화

유형화 기준	유(여)	무(부)	비 고
지출의 반복성	경상적 경비	임시적 경비	
지출의 의무성	의무적 경비	임의적 경비	
지출효과의 지속성	소비적 경비	투자적 경비	
재화 및 용역의 구매 여부	이전적 경비	실질적 경비	
재원의 원천	보조사업비	단독(자체)사업비	당해 자치단체 재원 여부

가) 경상적 경비와 임시적 경비

경상적 경비와 임시적 경비의 분류는 세입에 있어서의 경상적 수입과 임시적 수입에 대응하는 개념으로서 재정구조의 건전성을 판단하는 경우 기본적인 분석대상이 될 수 있다.

13) 이상희, 「지방재정론」(서울: 계명사, 1985), pp. 76-80.

경상적 경비는 매 회계연도 마다 계속적, 주기적으로 지출이 필요한 경비로서 행정활동을 하기 위한 일종의 고정적 경비를 말한다. 그 금액은 일반적으로 일정하거나 혹은 변동이 일어난다 할지라도 대체로 예측할 수 있다. 이에 대해서 임시적 경비란 돌발적 내지 일시적인 행정수요에 대처하기 위한 경비 또는 지출의 형태에 규칙성이 없는 경비로서 그 금액도 일정하지 않고 예측하기가 곤란한 특성이 있다.

나) 의무적 경비와 임의적 경비

의무적 경비란 재정운영의 탄력성을 판단하는 경우 기본적인 분석대상이 되며, 정책의 변동이 있거나 혹은 임시적인 사정의 변경이 있어도 지출하지 않으면 안되는 경비이다. 즉 그 지출의 의무가 부여된 경비로서 일반적으로 인건비, 구호비, 지방채 상환액 등이 대표적인 예가 될 수 있다. 왜냐하면 구호비는 생활보호대상자에 대한 구호를 비롯하여 법령의 규정에 의하여 지출이 의무화되어 있고 또 공채비는 부채의 상환에 요하는 경비로서 어느 것이나 임의로 절감할 수 없는 경비이기 때문이다.

넓은 의미에서는 경상적 경비는 모두 의무적 경비의 범주에 속하는 것으로 생각될 수 있다. 그러나 임시적 경비로 분류되는 경비 가운데 건설사업비는 지방자치단체가 그 행정목적달성하기 위하여 매년도 경상적으로 확보하지 않으면 안될 일정한 분량이 있다. 또 취로대책 사업비도 사업의 성격으로 보아 재정상의 이유로 용이하게 변경하기 어렵다는 이유에서 의무적 경비로 분류될 수도 있다.

다) 소비적 경비와 투자적 경비

소비적 경비는 지출의 효과가 단기간에 그치는 것으로서 예를 들면 인건

비, 물건비 등이 대표적인 예이며 투자적 경비는 지출이 자본형성에 기여하는 것으로서 건설사업비가 그 대표적인 예이다. 소비적 경비와 투자적 경비는 지출의 효과가 장래까지 남느냐 하는 것을 기준으로 한 것으로서 경비의 성질별 비목을 이 기준에 따라 분류해 보면 소비적 경비는 인건비, 물건비, 유지보수비, 구호비, 경상적 보조금 등이 될 것이고 투자적 경비는 자산취득비, 시설비, 자본적보조금, 대행사업비 등이 이에 해당한다.

그러나 이 분류는 투자적 경비의 개념을 설정하는 방법의 여하에 따라 그 범위가 달라질 수 있다. 즉 경비의 최종효과에 착안해서 자본형성효과의 유무에 기준을 두게 되면 출자금, 융자금, 전출금 중 자본투자에 사용하게 되는 재원은 전출금도 투자적 경비로 볼 수 있는 것이다.

라) 이전적 경비와 실질적 경비

이전적 경비란 구호비와 같이 경비지출이 단순한 소득의 재분배에 그치는 것을 말하고 실질적 경비란 물건비, 인건비와 같이 직접적인 재화·서비스의 구입을 행하는 경비를 말한다.

이전적 경비와 실질적 경비의 구분은 소비적 경비와 투자적 경비의 분류와 같이 경제적 효과를 기준으로 하는 구분이다. 이전적 경비는 지방자치단체의 경비지출이 재정활동을 통하여 소득의 재분배 효과가 발생하는 경비를 말하고 실질적인 경비는 지방자치단체의 경비지출이 최종수요로 되는 경우의 경비를 가리키고 있다. 이를 성질별 항목에 맞추어 보면 구호비, 민간에 대한 보조금, 부담금, 교부금 등이 이에 해당한다고 볼 수 있다.

마) 보조사업비와 단독사업비

이 분류는 지방자치단체의 사업비에 대한 재원의 차이에 의한 구분으로

서 보조사업비란 국고보조금이나 도비보조금의 교부를 받아서 시행하는 사업비를 말하고 단독사업비는 자체재원으로 충당하는 사업의 경비를 말한다. 보조사업비가 많다는 것은 거시적으로는 국가의 입장에서 하는 특정목적에 가진 행정사업의 실행을 담보함과 동시에 자원배분을 유도하는 면이 있을 수 있다.

나. 회계의 분류

1) 정부거래의 의의 및 종류

가) 정부거래의 의의

정부회계에 있어 거래(去來: transaction)란 정부의 자산, 부채 및 순자산에 대한 증감변화를 일으키는 모든 사항을 말한다. 이러한 자산, 부채, 순자산은 가장 대표적인 재무제표인 재정상태보고서(대차대조표)의 구성요소이므로 결국 거래는 정부의 재정상황에 변화를 주는 모든 재화와 서비스의 교환 등을 일컫는 개념으로 이해할 수 있다.

나) 정부거래의 분류기준과 방법

정부재정에 관해 요구되는 제반 정보는 일정한 거래분류기준에 따라 각종 경제적 거래들을 체계적으로 집계·분류·요약하는 과정에서 생성된다. 회계분류(정부거래)의 기준이 다양하고 구체적일수록 제공되는 정보의 양이 많아지므로 유용한 재정정보를 생산하기 위해서는 정부거래를 체계적으로 분류하는 것이 중요하다. 정부거래분류의 최소단위를 회계과목(會計科目)이라 할 수 있다. 이것은 예산편성에서 예산과목(豫算科目)이 있는 것과 마찬가지로 마찬가지이다.

정부부문의 여러 가지 경제적 거래는 개별 거래에서 유입·유출되는 자원의 종류를 분석함으로써 그 전체적인 상황을 조망할 수 있다. 정부거래의 경우 현금수입과 현금지출이 수반되는 거래는 모두 정부의 세입세출예산의 대상항목들로서 세입세출거래에 속하는 반면, 세입세출외 거래(예: 세입세출예산외현금, 감가상각비 등)는 예산에 포함되지 않는다. 그리고 현물출자, 전대차관, 국세부담금의 물납, 공공용지보상채권 발행 등과 같은 세입세출외 거래들은 예산에서 제외되지만 정부의 지불능력과 재정구조에 상당한 영향을 미친다. 정부재정에 관한 제반 정보는 세입세출거래뿐만 아니라 예산외거래를 포함하여 모든 경제적 거래를 체계적으로 분류함으로써 제공될 수 있다.

<표 2-3> 정부거래의 분류

코드번호	거래종류	비고
Code 1	수익	·Code 3에서의 재무자산과 부채는 재무적 기준에서의 분류를 표시 ·Code 4 또는 5는 기타 경제적 흐름을 표시하는 분류코드임
Code 2	비용	
Code 3	고정자산거래, 재무자산, 부채	
Code 4	이익(gains) 획득	
Code 5	기타 자산과 부채의 변동	
Code 6	자산과 부채의 스톡 표시	
Code 7	정부기능별 분류코드	
Code 8	부문별(국내, 국외) 분류코드	

이와 같은 정부거래는 거래가 발생하는 형태와 경제적 흐름, 자산과 부채의 저장(貯量: stock)의 관점에서 분류할 수 있다.¹⁴⁾ 즉, IMF의 정부재정통계(GFS)지침에 의하면 정부거래는 <표 2-3>에서와 같이 기본적으로 수

14) IMF, *The Government Finance Statistics Manual*, 2001, pp. 176-177.

익, 비용, 고정자산·재무자산·부채, 이익발생, 기타자산·부채변동, 자산·부채스톡으로 분류된다.¹⁵⁾

GFS 지침에 의한 회계분류코드에 있어서 정부의 회계처리가 구체적으로 거래(transaction), 기타 경제적 흐름(other economic flow), 저장(stock)의 3가지 회계분류기준과 어떠한 관계가 있는지에 대하여 고정자산을 사례로 살펴보면 다음과 같다. 즉, 고정자산의 변동은 거래로 인식되며, 고정자산에서의 이익발생과 기타 고정자산의 변동은 기타 경제적 흐름으로, 그리고 고정자산의 저량은 스톡으로 각각 분류될 수 있다.(<표 2-4> 참조)

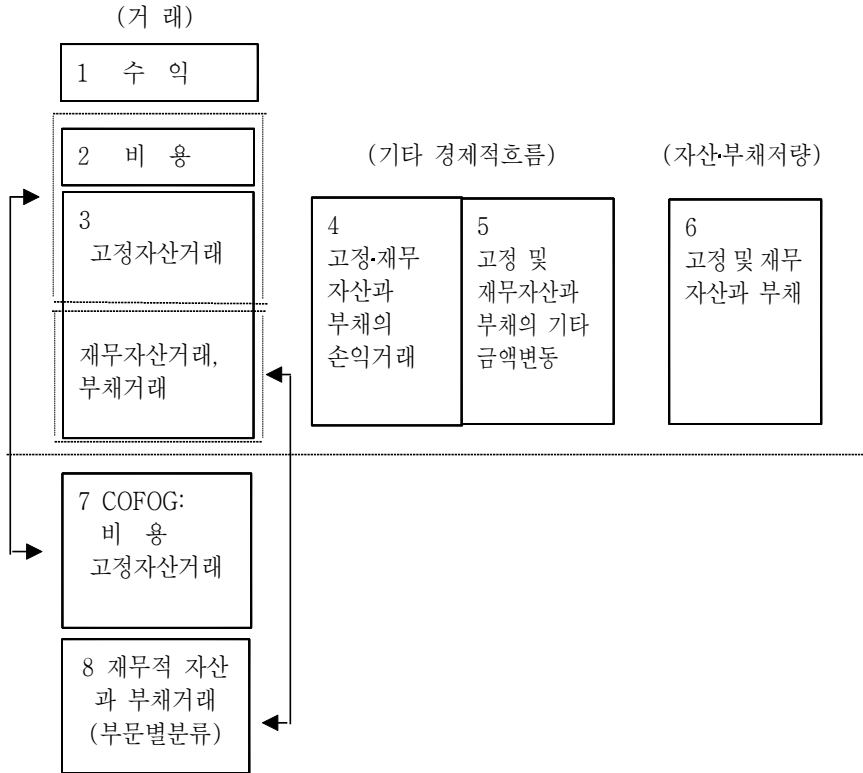
<표 2-4> 거래유형별 회계처리 : 고정자산의 사례

분류기준	회계처리	거래항목	비고
(1) 거래	고정자산의 거래 (Code 3)	고정자산의 매입, 건설, 처분	Code1: 수익 Code2: 비용
(2) 기타 경제적 흐름	고정자산에서의 이익발생(Code 4)	고정자산거래에서 발생하는 이익	
	기타 고정자산의 변동(Code 5)	기부채납, 관리전환, 자산재평가 등에 의한 변동	
(3) 스톡	고정자산의 저장 (Code 6)	재무제표의 잔액(장부가격)	

15) IMF기준에 의하는 경우 자산과 부채는 다음의 3가지 형태, ① 자산과 부채의 거래, ② 기타 경제적 흐름, ③ 자산과 부채의 누적량(stock)으로 나타난다. 따라서 각 분류코드의 2번째와 3번째 숫자는 자산 또는 부채에 대한 각 형태를 표시하게 된다. 예컨대, 고정자산의 경우 311(고정자산의 거래), 411(고정자산에서의 이익발생), 511(기타 고정자산의 변동), 611(고정자산의 스톡)이라는 코드를 갖게 된다. 그리고 비용거래와 고정자산거래는 정부기능별로 분류될 수 있으며, 재무적 자산과 부채의 거래는 재무적 기준 뿐 아니라 부문별 기준(국내, 국외)에 의해서도 분류될 수 있다. 부문별로 분류되는 경우 이들 분류코드는 8로 시작된다.

이상의 회계분류체계의 구조를 종합적으로 정리하면 <그림 2-1>과 같다.

<그림 2-1> 회계분류체계의 구조



- 주: 1) COFOG는 정부기능별 분류를 의미함
 2) 부문별 분류는 국내, 국외의 구분임

2) 정부거래의 분류

가) 자본거래와 경상거래

(1) 의의

자본거래란 일 회계연도를 초월하여 편익을 발생시키는 고정자산에 대한 지출을 의미하며 이는 경상거래가 당해 지출이 이루어지는 회계연도에 만 편익을 발생시키는 것과 대조를 이룬다.¹⁶⁾ 반면에 현행 기업회계에서 사용하는 자본거래(資本去來)는 자산, 부채 및 자본의 증감만을 일으키는 거래를 의미하는 것으로 손익거래와 구별되는 거래를 의미한다. 양자간의 개념 차이는 편익을 기준으로 하여 경상거래와 비교하느냐 또는 거래되는 대상의 성격을 기준으로 하여 손익거래와 비교하느냐의 차이가 발생하고 있다. 일반적으로 회계연도를 기준으로 하는 경상·자본의 구별은 현행 현금회계방식에서 주로 이용되고 있으며 거래의 성격을 기준으로 하는 자본·수익의 구분은 발생주의회계에서 이용하고 있는 개념이라고 할 수 있다. 요컨대 편익이 발생하는 기간은 다분히 주관적일 수 있다는 점에서 현행 회계기준상의 개념규정이 보다 명확한 준거기준으로 판단된다.

현행 기업회계기준에서는 이외에도 자본거래와 손익거래를 구분하도록 규정하고 있다. 즉, 기업회계기준 제11조(대차대조표 작성기준)에 의하면, 자본거래에서 발생한 자본잉여금과 손익거래에서 발생한 이익잉여금은 혼동하여 표시하여서는 아니된다고 규정하고 있다. 따라서 민간부문은 공공부분과 달리 자본거래를 명백히 구분하고 있어 양 부문간에 좋은 대조를 이루고 있다.

16) Vogt, A. J., "Budgeting Capital Outlays and Improvement", In J. Rabin, W. B. Hildreth, and G. J. Miller(eds), *Budgeting Formulation and Execution*, Athens: University of Georgia, 1996, pp. 128.

(2) 구분 필요성

정부의 예산운영에서 살펴보면 자본거래는 다년간에 걸쳐 경제적 효과가 발생하는 대규모 사업이나 자산의 구입 및 유지관리와 관련한 거래인데 이에 비해 경상거래에는 일반 행정서비스를 제공하는데 필요한 일상 운영경비가 주종을 이룬다. 구체적으로 지출 측면에서는 자본지출(capital expenditure)은 자본투자(토지구입, 학교 건물, 도로 및 교량건설, 각종 장비 및 내구자산의 생산, 공급) 및 채무의 원리금상환이 주를 이루고 있는 반면에, 경상지출은 인건비, 물건비 등 각종 소모성 경비가 대종을 이루고 있다. 그리고 수입측면에서는 경상수입은 대체로 지방세, 세외수입, 보조금·교부금 등에 의해 충당되는 반면 자본수입은 차입재정(지방채)과 자본수입, 자본보조금 등으로 충당된다.¹⁷⁾

정부재정운영에 있어서 이와 같은 자본거래와 경상거래를 종합적으로 정리하면 <표 2-5>와 같다.

정부는 지역발전과 사회자본의 형성과 관련하여 도로의 건설과 유지, 항만, 지하철건설, 하천, 공원, 상수도, 하수도 등 다양한 자본투자사업을 실시하고 있다.

17) 미국, 영국 등 자본예산제도를 별도로 운영하는 국가에서는 일반적으로 자본형성에 필요한 자금을 주로 차입금을 통해 조달한다. 그 이유는 자본투자시설에 필요한 재원을 차입에 의해 충당할 경우 그 비용부담을 중장기에 걸쳐 분산할 수 있으며, 특히 세대간에 공공서비스의 수혜와 비용부담의 분산을 통해 형평성을 가져올 수 있기 때문이다.

<표 2-5> 자본거래항목과 경상거래항목의 사례

구 분	지출항목	수입항목
경상 거래	<ul style="list-style-type: none"> ·급여 등 인건비 ·사무용품 구입 등 운영비 ·사회보장적 급여 경비 ·각종 경상이전금 	<ul style="list-style-type: none"> ·조세수입 ·사회보장기여금 ·사용료, 수수료 등 수입 ·벌금, 과태료 등 부과수입
자본 거래	<ul style="list-style-type: none"> ·토지, 건물, 기계설비 등 고정자산 구입 ·자본투자 목적의 채무상환 	<ul style="list-style-type: none"> ·고정자본자산 매각 ·토지 및 무형자산 매각 ·자본이전금 ·자본투자 목적의 차입금

하나의 예로서 어떤 지방정부가 사회간접자산에 해당하는 도로의 유지보수를 위해 매년 도로재포장사업에 10억원이 투자된다면 이러한 지출을 경상적 지출인지 혹은 자산적 지출인지에 대한 판단이 요구된다. 왜냐하면, 매년 반복적인 업무이므로 경상적 지출로 볼 수 있는 반면 금액의 크기로 보아서는 자산적 지출로 판단될 수 있기 때문이다.¹⁸⁾ 특히, 정부재정에 있어서 단순한 운영비용에 해당하는 경상지출과는 달리 자본적 지출은 사회간접시설 등 고정자산의 형성을 통해 미래세대에 걸쳐 그 효과가 이어진다는 점에서 정부재정운영에 미치는 영향이 크다. 따라서 정부의 재정상태와 운영성과를 객관적으로 파악하기 위해서는 거래의 성격을 달리하는 자본거래와 경상거래를 구분할 필요성이 제기된다.

18) 도로의 유지보수 관련 지출을 자본거래(자산)로 처리하는가 또는 경상거래(비용)로 처리하는가의 판단에 따라 정부의 재정상태와 운영성과 파악에 상당한 영향이 초래된다. 만일 자본형성과 관련한 자본거래를 단순한 비용으로 처리한다면, 그 만큼 운영성과 계산에서 수익과 비용의 불균형을 초래할 것이다. 이와 관련하여 민간기업의 회계기준에서는 대차대조표의 작성에서 “자본거래에서 발생한 자본잉여금과 손익거래에서 발생한 이익잉여금은 혼동하여 표시하여서는 아니 된다”고 규정하여 자본거래와 손익거래를 명시적으로 구분하고 있다.

일반적으로 지방정부는 이와 같은 지역의 사회간접시설이나 장비를 개선하고 유지하기 위한, 예컨대 자본적 수입과 지출을 효과적으로 추진하기 위한 수단으로서 자본개선프로그램(CIP: capital improvement program)을 수립하여 운영하게 된다. 이 경우 첫째연도의 CIP를 자본예산(capital budget)이라고 부른다. 따라서 자본예산은 지역의 자본투자시설, 장비 및 그 유지보수개선에 충당하기 위한 재원의 조달내역을 담고 있다. CIP는 연동과정(rolling process)을 통해 매년도 환경조건을 반영하여 수입과 지출내역이 수정되는 특징을 지닌다.¹⁹⁾

나) 교환거래와 비교환거래

교환거래란 영리기업의 거래와 같이 쌍방이 상응하는 반대급부를 받는 거래를 의미한다.²⁰⁾ 일 예로 정부기관이 서비스나 재화를 제공하고 이에 상응하는 대가를 받는 거래로 우리 나라의 특별회계에서 발생하는 거래나 미국의 기업기금이나 내부서비스의 거래 등의 거래가 여기에 속한다. 반면에 비교환거래는 거래의 쌍방이 주고 받는 급부가 직접적으로 관련성이 없는 거래를 의미한다. 일 예로 정부는 납세자로부터 세금을 징수하고 그 대가로 주민에게 서비스를 제공하지만 특정 납세자가 받는 서비스의 혜택은 그가 정부에 납입하는 세금의 액수와는 관계가 없는 것이다. 우리 나라의 일반회계나 미국의 정부형기금에 보고되는 대부분의 거래는 비교환거래로부터 발생한다.

19) Girard Miller, *Capital Budgeting : Blueprints for Chance*, GFOA, 1984, pp.1-6.

20) 이윤재, 「현대정부 및 비영리회계」, 박영사, 1997, pp. 101-102.

3) 회계의 분류²¹⁾

회계를 조직의 경제적 사건을 분석, 기록, 요약, 평가, 해석하고 그 결과를 이용자에게 보고하는 기술이라고 정의하는 경우에 누가, 무엇을 대상으로, 어떤 기준에 의해, 왜 하느냐에 따라 회계를 유형화 할 수 있다. 다시 말해 회계는 회계주체, 사업영역, 회계과목의 분류범위, 인식기준, 회계목적 등을 기준으로 다음과 같이 구분될 수 있다.

본 연구에서는 이러한 회계분류의 기준중 회계과목의 범위, 인식기준, 회계목적 등 3가지 기준에 의한 회계유형에 대해서만 살펴보고자 한다.

<표 2-6> 회계의 분류기준 및 종류

분류기준	회계의 종류	비 고
회계주체	기업회계, 정부회계	
사업영역	일반회계, 특별회계	또는 정부형 회계, 사업형 회계
회계과목의 분류 범위	조직단위별 회계, 목적별 회계, 활동별 회계	
인식기준	현금주의 회계, 발생주의 회계, 지출원인회계	
회계목적	비용회계, 사업회계, 위험 및 신용회계, 세대간 회계	

21) Rovert D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson, "Finacial Managent: Accounting, Auditing and Information Systems", *Public Budgeting Systems*, An Apen Publication, 1994, pp. 263-268.

가) 회계과목에 따른 분류

(1) 기금 및 회계별 분류

기금 및 회계별 분류는 세출의 분류중에서 가장 포괄적인 분류방식으로 주로 전체의 사용가능액중에서 현재의 사용가능액을 판단하는데 이용된다. 다시 말해 이러한 분류방식에 의할 경우 여러 형태의 거래가 한 개의 기금으로부터 지출되기 때문에 각 거래결과에 나타난 금액은 당해 기금의 전체 자산과 비교하여 지출하게 된다. 일 예로 어느 부서에서 지출을 하고자 할 경우 당해 기금 전체와 비교하게 되기 때문에 어느 정도를 지출해야 하는지를 인식할 수 있게 되며 그 결과 회계시스템내에서 통제가 가능해 진다. 이에 따라 어느 특정 부서의 지출을 예산의 범위내에서 관리할 수 있게 된다.

(2) 조직단위별 분류

조직단위별 분류는 세출이 조직단위별로 이루어지고 이에 따라 회계도 조직단위별로 추적이 가능한 제도를 의미한다. 예산의 배정은 부서별로 이루어지게 되며 회계도 부서를 기준으로 처리되지만 일반적으로 조직단위까를 경우에는 보다 세분된 단위별로 회계처리가 이루어질 수도 있다.

(3) 목적별 분류

목적별 분류는 회계시스템이 지출의 목적을 기준으로 이루어지게 되는 것을 의미한다. 세출과 관련하여 목적은 그 포괄성을 기준으로 나뉘어질 수 있는데 이때 포괄적인 목적을 대분류(major) 목표 그리고 보다 세분된 목적을 세분류(minor) 목표로 구분할 수 있다. <표 2-7>은 미연방정부의 세출에 대한 목표분류과정을 보여주고 있는데 일 예로 여기에서 인건비관련세출의 대분류목표는 11개 그리고 세분류목표는 보수, 수당, 퇴직자 수당 등

3개로 구분된다. 이 경우 회계시스템은 세분류목표에 따라 이루어지게 된다. 그러나 대분류목표는 여러 가지의 세분류 목표로 세분될 수 있고 그 변수는 사안에 따라 무수히 변화될 수 있다. 일 예로 여행이라는 대분류목표는 다음과 같이 세분될 수 있다.

- 방 법 : 개인소유 승용차, 관용차, 비행기 등
- 여행자 : 정치인, 행정인 등
- 목 적 : 회의, 휴가, 공무 등
- 지 역 : 관할 지역 내, 관할 외 지역 등
- 지출내역 : 숙박비, 식사비, 교통비 등

<표 2-7> 미국 연방정부의 예산지출의 분류

대분류	세 분류		세세분류	
	코드	내역	코드	내역
인건비	11	보수	11.1	full-time직원 보수
			11.3	part-time직원 보수
			11.5	기타 직원 보수
		11.7	군인보수	
		11.8	특정서비스 종사자 보수	
	12	수당	12.1	공무원 수당
			12.2	군인수당
	13	퇴직자 수당		
계약 및 공급비	21	출장 및 거래비용		
	22	운송비		
	23	임대료 및 전달비용 등	23.1	행정관청에 대한 임대료
			23.2	민간기업에 대한 임대료
			23.3	전달 및 기타 수수료
	24	인쇄 및 복사비		
	25	컨설팅 및 기타 비용	25.1	컨설팅비용
			25.2	기타 서비스 비용
			25.3	정부회계로부터 용역 및물품구입비
			25.4	정부소유기업운영비
			25.5	연구개발비
	26	공급		
자산의 취득비	31	장비		
	32	토지		
	33	투자 및 대부		
보조 및 경상비용	41	보조, 교부, 기부		
	42	보험지급 및 배상		
	43	이자 및 배당금		
	44	상환		

자료 : OMB, *Preparation and Submission of Budget Estimates*, Circular No. A-11, Washington, D.C.: U.S. Office of Management and Budget, 1993.

이 경우 회계시스템이 매우 자세히 이루어지게 된다면 거래의 기록은 분류의 모호성으로 인해 적시성을 상실할 수도 있다. 그러므로 세분류목표의 분류에 따른 문제에도 불구하고 예산지출이 승인된 내역 즉 품목별 분류를 기준으로 거래내역을 분류하게 된다. 이러한 방식은 특히 회계의 주요목적 이 자료 및 자동차의 구입, 휴가 등과 같이 예산의 남용과 관련 있을 경우 유용한 관리수단이 될 수 있다. 결과적으로 세분류목표가 예산승인 내역을 중심으로 이루어질 경우 그 통제는 이미 법에 의해 위임받은 것이 되며 이로 인해 자연히 회계시스템은 순응을 확보하게 된다.

(4) 활동별 분류

활동별 분류는 사업지향적인 분류로서 예산이 특정 사업의 목적에 초점이 있을 경우 회계시스템도 동일하게 각 사업의 비용을 기초로 이루어지게 되는 것을 의미한다. 이 경우 만일 사업에 따라 편성된 예산이 부서의 체제와 무관하게 이루어졌다면 회계 역시 그 사업에 소요되는 비용을 산정하는데 있어 부서의 체제를 벗어나서 처리하게 된다. 마찬가지로 예산이 보다 세분된 활동을 기초로 편성되었을 경우에는 회계시스템 역시 그 활동에 소요되는 비용을 추적할 수 있도록 하는 것이 요구되어 진다. 실제로 1990년 미국 주정부 예산의 70%가 이러한 사업별 예산으로 편성된 바 있고 주정부의 회계시스템 역시 그 특정 사업수준에서 기록되어 졌다.

나) 인식기준에 의한 분류

(1) 현금주의회계(Cash Accounting)

현금회계에서 조세수입은 정부가 실제로 징수한 시점에서 기록되며, 지출의 경우는 지불이 완료된 시점에서 인식된다. 현금회계의 경우 금융기관

과의 관계에서는 일반적인 원칙과 다른 방법이 이용되는 사례도 발생할 수 있는데 예를 들어 일반적인 경우는 지불이 완료된 시점에서 기록되지만 금융기관이 있는 경우는 금융기관에서 지불되었을 때를 기록시점으로 하게 된다. 이러한 현금회계의 장점은 다른 회계제도에 비해 단순하며 안전하다는 점이다. 반면에 단점으로는 불확실한 장래를 예측하는데 한계가 있다는 것이 가장 큰 약점으로 나타난다. 현금회계란 아직까지도 이용되고 있는 회계 방식중 가장 오래된 방식이다. 이러한 제도는 소규모 정부에서 매우 유용한 것으로 알려지고 있지만 일반적으로는 정부회계가 현금주의적 특성이 있다는 면에서 대부분의 정부에서 채택되고 있다고 할 수 있다.

(2) 지출원인행위회계(Encumbrance Accounting)

지출원인행위회계는 미래의 거래를 예측하는 한 과정(step)이라고 할 수 있다. 이 회계에서 지출은 구매주문이 이루어졌을 때 혹은 계약이 성사되었을 경우에 기록되며 현금이 지불될 경우에는 조정과정을 거치게 된다. 또 다년간 계속되는 계속사업의 경우에 지출은 매년 지불되는 연도에 조정과정이 이루어진다. 이 경우 기록되는 금액은 사업이 완료되는 달에 조정된다. 이러한 지출원인행위회계는 정부의 과잉지출을 통제하는데 유용한 제도라고 할 수 있다.

(3) 발생주의회계(Accrual Accounting)

발생주의회계에서의 재정거래는 그것이 발생한 시점에서 인식되어 진다. 일례로 지방정부의 수입은 세금납부영수증을 교부하는 시점에서 인식되며 지출은 지출의무가 발생한 시점에서 기록된다. 이 경우 당해 용역에 대한 비용지불 여부와는 관계없이 인식된다고 할 수 있다. 미국의 경우 30년 이

상을 발생주의회계에 의해 기록해야 한다는 주장이 있어 왔지만 실제로는 일부 부처만이 발생주의회계를 채택하고 있다. 이렇게 미국에서 발생주의 회계를 도입하는데 가장 큰 장애요인은 회계시스템의 다양성에서 기인한다고 볼 수 있다. 일 예로 국방부와 같이 대규모조직에서는 여러개의 다른 회계시스템을 채택하고 있다. 그러므로 발생주의회계를 채택하고 있는 부처에서도 실제적으로 수정발생주의(modified basis)를 채택하고 있으며 그 결과 모든 거래가 발생주의방식에 의해 기록되는 것이 아니라 일부는 현금주의방식에 의해 처리되고 있다.

다) 목적에 의한 분류

(1) 비용회계(Cost Accounting)

지금까지 기술한 현금회계, 지출원인행위회계, 발생주의회계는 정부의 재원에 초점이 있지만 비용회계는 그 재원이 재화나 용역의 생산에 이용되는 비용을 대상으로 회계처리하게 된다. 일 예로 주정부 교통국에서 휘발유를 구입할 경우, 지출원인행위회계는 주문단계에서, 수정발생주의는 납품되는 단계에서 그리고 현금주의는 지불단계에서 회계처리되지만 비용회계의 경우는 그 휘발유가 소비되는 단계에서 회계처리 된다.

따라서 재고자산 및 감가상각과 같은 개념은 비용회계에서 대단히 중요한 회계기준이 된다. 일 예로 어떤 부서에서 재고품을 보유하고 있다고 할 때 비용회계에서는 그 재고품에 대한 비용은 그 해의 서비스제공비용으로 인식되지 않게 된다. 다시 말해 비용회계에서는 재화의 구입 그 자체만으로는 회계대상에 포함시키지 않는다. 그러나 그 재화의 보유에 따르는 감가상각에 대해서는 회계대상으로 인식하게 된다. 또 다른 예를 들어보면 교통순찰차의 경우 비용의 관점에서 인식할 경우 그 비용은 잔존가치가 제로가 되

는 시점까지 회계처리의 대상이 되지만 현금주의 관점에서는 구매되는 시점에서만 회계처리되게 된다. 결과적으로 내구재의 경우에는 비용회계가 현금주의회계에 비해 보다 정확한 회계결과를 보여준다고 할 수 있다.

이러한 비용회계의 장점으로는 첫째, 관리능력의 제고 즉 비용회계를 통해 제공되는 서비스의 비용을 지속적으로 확인할 수 있게 되며 이를 통해 효율성이 제고될 수 있다. 둘째, 재고자산의 관리에 유용, 즉 비용회계는 보유하고 있는 재고자산의 수량 및 금액 등을 파악하는데 용이하기 때문에 재고자산의 관리를 효율적으로 할 수 있도록 지원하게 된다. 셋째, 서비스비용의 원가산정이 용이, 즉 비용회계를 통해 서비스에 소요되는 비용의 산정이 용이하게 이루어지고 이는 곧 서비스비용의 원가산정에 중요한 정보를 제공하게 된다. 넷째, 효과적인 사업예산편성, 즉 비용회계를 통해 생산되는 서비스의 투입, 산출, 활동 등을 확인할 수 있게 된다. 일례로 가로등의 경우, 만일 활동별 회계(activity-type accounting)를 이용하게 될 경우 수리비용과 교체비용이 별도로 계리되는데 반해 비용회계를 이용하게 되면 거기에 소요되는 전체 비용의 추적이 가능하게 된다.

비용회계는 정부부문보다 민간부문에서 보다 중요한 회계방식으로 이용되고 있다. 그 이유는 민간기업의 경우 이윤창출이 목적이며 이윤은 비용과의 관계에서 나타나기 때문이다. 반면에 정부부문은 이윤창출에는 보다 관심이 적기 때문에 비용회계의 사용여부는 적극성을 띠지 않게 된다. 실제로 미국의 경우 비용회계를 이용하고 있는 부처는 그리 많지 않은 것으로 나타나고 있다.²²⁾

22) U. S. General Accounting Office, *Cost Accounting Issues, Survey of Cost Accounting Practices at Selected Agencies*, U. S. Government Printing Office, 1990.

(2) 사업회계(Project-base Accounting)

사업회계는 선택된 일부 활동에 소요된 비용을 추적하는 회계시스템으로 전체의 거래가 아닌 일부 활동에 대해서만 비용을 계리한다는 점에서 비용 회계에 비해 정교함은 떨어진다고 볼 수 있다. 이러한 회계결과는 배상 및 보상시 그 금액을 산정하는데 주로 이용된다. 그 이유는 사업회계는 비용을 산정하는데 있어 개인별 작업시간도 포함하고 있기 때문이다. 이 외에도 새로운 서비스를 기획할 때 사업회계는 그 새로운 사업의 개발에 소요되는 비용을 판단할 수 있는 정보를 제공할 수 있다는 점에서 사업회계는 내부조직을 관리하는 도구로서도 이용될 수 있다. 일 예로 세계은행(World Bank)에서는 대출대상의 국가에 대한 감독비용, 협상비용 등을 평가하기 위해 근로자시간당 비용 등을 산출하고 있는데 이 경우에 이용되는 회계가 사업회계라고 볼 수 있다.

(3) 위험 및 신용회계(Risk and Credit Accounting)

정책에 따라서는 그 정책을 수행하는데 수반되는 위험성을 인식해야 하는 경우도 있을 수 있다. 즉 정책의 도입이 이루어졌을 경우 예상되는 수입과 지출 뿐만 아니라 그에 따라 나타날 수 있는 재정손실 등도 평가해야 하는 경우도 있을 수 있다. 미국 지방정부의 경우는 GASB에 기술된 내용을 기준으로 위험성을 관리하고 있으며 GASB에 기술된 보고되는 위험(reporting risk)에는 주식 및 지방채 등과의 연계를 고려하여 보고하도록 하고 있다. 이 외에도 자산, 부채, 근로자임금, 건강까지도 포함하고 있다. 미연방정부의 경우는 예산관리국에서 신용프로그램이 어떻게 산정되고 있으며 어떻게 결정되어지는지 등에 대한 과정을 감독하고 있다. 연방정부가 신용프로그램을 관리하는 근거는 연방신용개혁법(Federal Credit

Reform Act of 1990)으로 이 법은 한정된 재원을 여러 사업에 배분하는 과정에서 당해 신용프로그램의 비용을 산정하는데 그 목적을 두고 제정되었다. 이에 따라 OMB에서는 부서별 예산안 제출서류중의 하나로 차관, 보조금, 교부금 등에 대한 자료를 제출토록 하고 있다. 이 법이 제정되기 이전까지는 연방재정은행(Federal Finacial Bank)에서 직접 대출을 받았었는데 법 제정 이후부터는 재무부로부터 받고 있다. 그리고 현재는 신용거래(credit transaction)에 사용되는 회계가 과거에 비해 다양하게 이루어지고 있다. 그러나 이러한 회계제도를 도입하는 데는 문제점도 나타날 수 있는데, 일 예로 미국의 경우 현재 사용하고 있는 회계제도와와의 차이로 인해 실무부서에서 많은 어려움을 안고 있는 것으로 나타나고 있다.

(4) 세대간 회계(Generational Accounting)

세대간 회계는 정부의 재정지출로 인한 세대간의 잠재적 효과에 대한 회계를 의미한다. 일 예로 초등학교 및 중등학교에 대한 지출은 학생을 위한 것이고 술과 관련된 지출은 성인을 위한 것이 될 것이다. 이렇게 정부에서 집행하는 특정집단을 위한 지출은 그 집단에 영향을 미치고 있지만 현행 정부회계는 각기 다른 집단에 대한 비용이나 편익을 산출하지는 못하고 있다. 그러나 OMB에서는 이러한 효과에 대해서도 자료를 제출토록 하고 있다.

제2절 복식부기 회계의 인식기준과 기록방식

1. 복식부기제도의 개념과 도입방향

가. 복식부기 회계제도의 개념

복식부기 회계제도란 경제주체의 재정상태(자산과 부채 및 순자산)와 재정운영실적(수익과 비용)을 거래가 발생한 시점(발생주의)에 거래의 인과 관계를 대차의 평균원리에 의해 복식으로 계리하는 회계처리방식이다.²³⁾ 여기서, 예산회계와 복식부기회계제도를 상호 비교하면, <표 2-8>에서 보듯이 현행의 예산회계제도는 현금주의에 기초한 단식부기 방식으로 회계처리되며 수입·지출을 회계대상으로 하여 운영된다. 이에 비해 복식부기회계제도는 발생주의에 기초한 복식부기 방식에 의해 회계처리되고 예산거래 뿐 아니라 예산외거래도 포함하여 비용·수익·자산 및 부채를 종합적으로 관리하는 회계제도이다.

23) 일반적으로 회계제도는 인식기준과 기장방식에 의해 구분된다. 기장방식에 따라서는 단식부기와 복식부기로 구분되며, 인식기준에 따라서는 현금주의와 발생주의로 구분되는데, 복식부기방식은 발생주의에 기초하고 있는 것이 일반적인 경향이다.

<표 2-8> 예산회계와 복식부기회계제도의 비교

구 분	예산회계제도	복식부기회계제도
인식 기준	현금주의 : 현금변동시점에 인식	발생주의 : 거래발생시점에 인식
회계 범위	수입 및 지출	비용과 수익, 자산과 부채
회계 대상	세입·세출예산거래	예산거래 및 예산외거래도 인식
재무보고서	세입세출결산서	재정상태보고서 운영보고서 현금흐름표 등
출납폐쇄기한	설정	불필요

특히 복식부기 회계제도는 정부의 경제적 거래의 인식기준과 회계처리의 기장방식에서 현행 회계제도와 큰 차이점이 있다. 따라서 정부거래를 회계처리하기 위해서는 기본적으로 다음의 두 가지 기준, 즉 거래인식기준과 거래기록방식을 결정하여야 한다. 이와 같은 인식기준과 기록방식은 일반적으로 정부회계와 민간부문의 기업회계간에 차이를 나타내고 있다. 즉, 정부회계를 비롯한 공공회계의 경우 전통적으로 현금주의에 기초한 단식부기방식을 채택하여 예산의 집행결과를 회계처리하였다. 반면에 기업회계는 예산제도보다는 회계결산에 중점을 두어 거래를 발생주의에 기초한 복식부기방식으로 회계처리하고 있다.

나. 복식부기제도의 도입방향

1980년대 이후 정부부문의 재정관리개혁 수단으로 추진되어온 정부회계제도의 개혁은 회계의 인식기준과 기록방식을 기존의 현금주의와 단식부기에서 기업회계의 특징인 발생주의와 복식부기체제로 전환하는 방향성을 지

니는 것이다. 따라서 지방자치단체에 도입하고자 하는 복식부기제도의 기본 방향은 다음과 같이 요약할 수 있다.

첫째, 지방재정의 건전성을 확보하고 재정위기의 예방을 위해 자산, 부채 등을 종합관리한다. 현재 정부를 비롯한 지방자치단체의 예산 편성, 집행 및 결산은 현금의 흐름에 기초한 세입·세출을 중심으로 계리되고 있으며, 그에 따른 회계제도는 현금주의에 의한 단식부기를 중심으로 운영되고 있다. 지방재정의 경쟁력 확보를 위해 재정운영의 건전성 및 효율성의 제고, 재정 분석을 통한 재정운영상황의 측정 및 재정의 투명성 확보 등이 최우선 과제로 대두되고 있다. 따라서 예산뿐만 아니라 예산에 반영되지 않은 경제적 자원변동의 계리 등을 포함한 발생주의 복식부기 도입이 지방재정 위기 예방기능의 주요한 수단으로 인식된다.

둘째, 재정정보 공개를 통한 투명한 재정운영을 위해 회계제도 개혁에 관심이 두어진다. 지방자치실시와 함께 지역살림살이를 지역주민과 함께 하는 분위기가 형성되고 이에 따라 재정운영 결과에 대한 지역주민 및 시민단체 등의 재정정보의 공개요구가 증대되고 있다. 이를 위해서 회계정보의 합리적 계리를 위한 새로운 회계제도(복식부기) 및 정보 인프라의 구축(전산 프로그램 개발)이 선행과제로 대두되고 있다. 특히 지역주민을 위한 재정정보의 이해를 제고하고, 복지 및 사회간접자본에 대한 투자 등 재정활동의 질 높은 회계정보를 제공하여 지역주민의 알권리 보장과 재정의 책임성·투명성 확보에 부응한다.

셋째, OECD 및 IMF 등 국제기구의 재정투명화 요구에 부응한다. IMF는 재정투명성 규약(Code of Good Practices on Fiscal Transparency)을 토대로 우리나라의 재정투명성을 평가할 계획으로 이에 부응하는 회계제도의 개선이 필요하다. IMF의 권고 및 OECD 회원국을 비롯한 선진국의 재

정개혁 모델을 바탕으로 우리의 현실에 맞는 발생주의에 의한 복식부기 회계 제도의 도입이 현실적 문제로 대두되고 있다. 따라서 OECD의 재정개혁 권고, IMF의 재정통계지침 및 재정투명성 규약 등 국제기구의 다양한 정보요구에 전략적으로 대처하고 재정건전성 판단, 재정활동의 국제비교 등을 복식부기 적용을 통해 실현할 수 있다.

이와 같은 내용을 종합적으로 고려할 때 지방회계에 복식부기 도입은 지방재정의 건전한 운영과 합리적 계리를 통한 정보 인프라의 구축, 지역주민에게 질 높은 재정정보의 제공과 투명성 확보를 통한 책임재정의 실현, IMF, OECD회원국을 비롯한 선진국들의 재정통계의 신뢰확보와 이를 통한 지방재정의 경쟁력 확보로 요약할 수 있다.

2. 인식기준

거래의 인식기준이란 여러 가지 단계를 거치는 경제적 거래를 언제 인식할 것인가를 판단하는 기준이다. 이는 현금주의와 발생주의를 양극단으로 하여 일련의 연속선상에서 다양한 시점을 고려할 수 있다. 현금주의(cash basis)란 현금이 유입되면 수입으로, 현금이 유출되면 지출로 인식하여 현금변동시점을 거래의 인식기준으로 한다. 이에 따라 현금주의에서는 재화와 서비스를 제공했다 하더라도 현금으로 회수되지 않는 동안은 수입으로 계상하지 않고 반대로 재화와 용역을 제공받았다 하더라도 현금으로 지급되기 전에는 지출로 계상하지 않는다.

반면에 발생주의(accrual basis)는 현금수취 및 현금지출거래 그 자체보다는 현금을 발생시키는 경제적 사건이 실제로 발생한 시점에 거래를 인

식하는 방식이다. 예를 들어 징수결의시점에 수입으로 인식하고 검수 및 검사시점에 지출로 인식함으로써 미수금, 미수수익, 미지급금, 미지급비용, 선수수익, 선급비용 등과 같은 계정과목이 사용된다. 이외에도 유형자산에 대한 감가상각비 등은 현금주의 인식기준에서는 없는 발생주의 항목이라고 볼 수 있다.²⁴⁾

3. 기록방식

거래의 기록방식이란 경제적 거래를 장부에 기록하는 방식으로서 단식부기와 복식부기로 구분된다. 단식부기는 차변과 대변의 구분없이 발생한 거래의 한쪽 면만을 장부에 기재하는 방식이다. 정부회계는 전통적으로 단식부기에 의하고 있으며, 복식부기에 비해 기록의 정확성을 검증하거나 거래의 오류, 탈루 등을 파악하기 어렵다.

반면에 복식부기는 단일의 경제적 거래를 일정한 원리·원칙에 따라 회계상의 거래를 차변과 대변으로 나누어 이중으로 장부를 기록하고자 하는 부기법이다. 즉, 복식부기에 의해 한 회계거래가 기록되면 기록된 차변금액의 합계와 대변금액의 합계는 항상 일치하게 되어 있다. 이와 같이 복식부

24) 정부회계는 조세수입 등을 통해 공공서비스를 제공하는 일반적인 정부활동을 다루는 예산회계(budgetary accounting)와 공기업이나 독립채산제로 운영되는 기금 등과 같이 수익자부담금 등을 통해 재화와 서비스를 공급하는 기업회계(business accounting)로 구분된다. 이와 관련하여 전통적으로 일반회계를 중심으로 하는 정부형 회계실체는 거래의 인식에 있어서 지출원인행위회계(encumbrance accounting), 현금주의회계(cash accounting)를 사용하는 반면, 공기업 등 사업형 회계실체는 기업회계와 마찬가지로 발생주의회계(accrual accounting)를 사용한다. 이경섭, 「정부회계와 감사」, (조세통람사, 1997), pp. 58-61.

기는 거래의 기록에 있어서 차변과 대변의 이중기록을 하므로 대차평균의 원리(principle of equilibrium)가 적용된다. 따라서 복식부기에서는 회계장부를 작성할 때 자동적으로 오류가 발견될 수 있는 자기검증의 기능을 가지고 있다.

제3절 예산과 회계의 연계

1. 연계의 의의 및 필요성

가. 의의

예산이란 회계연도 개시전에 이루어지는 계획이며 회계는 예산의 집행과정에서 이루어지는 기록이라는 점에서 예산과 회계의 연계는 계획과 실제집행간의 연계를 의미한다. 그러나 예산과 회계의 연계는 계획을 현실화하는 과정에서의 집행기록간의 연계라는 단순한 의미만으로 해석할 수 없다. 그 이유는 회계는 예산과 연계되어 본래의 기능을 수행할 때 가치가 있는데, 기록 자체에만 중요성을 부여하게 되면 회계는 기계적인 장부정리에 그치고 말기 때문이다.²⁵⁾

이러한 인식을 기초로 회계의 보다 정확한 정의에 대하여 살펴보면, 회계는 조직의 경제적 사건을 분석, 기록, 요약, 평가, 해석하고 그 결과를 이용자에게 보고하는 기술이라고 할 수 있다. 따라서 예산과 회계의 연계는 계

25) 윤성식·권수영, 「정부회계: 예산 원가회계 및 감사」, 법문사, 1999, pp. 192-193.

획을 집행하는 과정에서 기록하여 정리하고 이를 통해 이해관계자에게 계획의 집행과정 및 결과를 보다 정확한 정보로서 전달할 수 있도록 제도화하는 것이라 할 수 있다. 결과적으로 예산과 회계의 연계란 예산과정에서 정책결정자들이 요구하는 정보와 회계정보를 필요로 하는 집행담당자들이 요구하는 정보를 동시에 제공하여야 함을 의미한다.

그러나 현실적으로 정부기관에서 집행하는 비용은 예산에 반영된 계획을 기초로 집행하게 되며 또 이러한 집행결과를 회계처리하고 있다는 점에서 예산과 회계기록을 하고 있는 모든 정부기관은 예산과 회계가 연계되고 있다고 할 수 있다. 따라서 예산과 회계를 연계한다는 의미는 새로운 것이 아니라 이미 모든 정부에서 실시하고 있는 제도라고 할 수 있다.

그럼에도 불구하고 예산과 회계를 연계하는 방안을 모색하는 이유는 현재 연계과정의 문제점을 보완하고 양자간에 나타나고 있는 인식상의 차이를 극복함으로써 보다 완전한 정보의 추출을 확보하려는 의도에서 비롯된 것이라고 볼 수 있다. 다시 말해 현금주의에 의해 운영되는 예산과 발생주의의 적용을 받는 회계간의 연계를 통해 예산과정의 합리적 통제, 합리적 의사결정과정의 확보 등 지방자치단체 운영을 위한 보다 신뢰성 있고 올바른 정보를 도출하기 위한 것이라고 볼 수 있다.

나. 필요성

예산과 회계의 연계란 예산이 소기의 목표를 얼마나 효율적으로 달성하였는지에 대하여 회계가 기여하는 것을 의미한다. 예산과 회계의 연계 필요성을 보다 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 일반적으로 예산과정은 다음의 세 가지 중요한 기능을 수행한다. 즉, 지출에 대한 통제기능, 관리기능, 정부목표달성 및 운영성과평가 기능

이 그것이다.²⁶⁾ 전통적으로 정부예산은 1차적으로 지출통제기능을 수행한다. 이는 편성된 예산에서 정한 기준과 원칙을 준수하여 집행하였는가의 여부에 초점을 두는 기능이다. 관리기능이란 동일한 업무를 최소의 비용으로 수행하였는가, 정부자원이 효율적으로 사용되었는가를 판단하는 기능이다. 그리고 목표달성 및 성과평가는 정부가 설정한 사업의 목표가 달성되었는가 그리고 정부기관의 운영 성과를 평가하는 기능을 말한다. 그런데 이러한 기능을 효과적으로 수행하기 위해서는 기본적으로 예산과 실적의 대비는 물론 예산과 회계를 연계시켜 정부운영의 결과와 성과를 파악하는 것이 매우 중요시된다.²⁷⁾

둘째, 지방자치단체가 예산보고시 회계책임성을 확보하기 위해서는 예산과 회계의 연계가 필수적이다. 즉, 예산의 정책목표 및 성과에 대한 이해가능성을 높이고 예산지출과 주민부담간의 연관성, 연도간 예산과 실적을 대비하여 분석하는 것이 필요하다. 이를 위해서는 예산과 회계가 모두 비용에 기초함으로써 실제 집행결과와 예산계획을 대비할 수 있어야 한다.²⁸⁾

셋째, 예산을 편성하고 집행하여 그 결산내역을 제출하는 경우 정보이용자의 합리적 의사결정에 유용한 정보를 제공하기 위해서는 예산과 회계가 연계성을 지녀야 한다. 즉, 정부가 정한 목표를 달성하는데 어느 정도의 비용이 소요되었는가를 판단하고, 정부활동의 성과를 올바르게 파악하고 제공되는 정보의 가치를 높이기 위해서는 회계정보가 정부예산자료와 연계성을 지녀야 한다.²⁹⁾

26) 정부예산의 집행상황 및 운영성과를 측정하기 위해서는 기본적으로 재무회계(financial audit), 관리회계(management or operations audit), 프로그램회계(program audit), 성과회계(performance audit)에 의한 회계감사가 요구된다.

27) Mikesell, op. cit., pp. 28-30.

28) 강인재, 지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구, 「한국행정학보」, 제26권 제4호, 1992, 겨울, p. 1377.

29) 황국재, 정부회계에 있어서 예산의 회계처리 방안, 복식부기워크샵자료, 1999, pp. 4-6.

2. 연계의 유형 및 특징

가. 유형

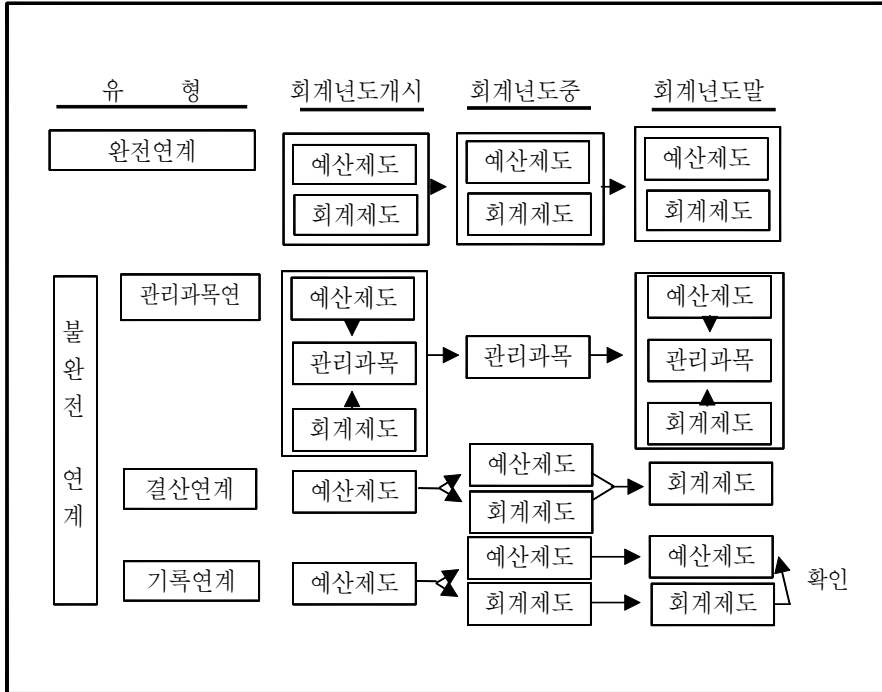
예산과 회계를 연계하는 유형은 목적, 과정, 결과 등을 기준으로 유형화할 수 있다. 이중 목적에 의한 연계는 정부회계시스템의 목적이 재정운영의 투명성, 불법지출의 억제, 효율적인 재정운영, 재원의 효율적 관리, 의사결정의 적실성 등으로 구성되어 있고,³⁰⁾ 이러한 목적은 예산의 목적과 크게 상이하지 않다는 점을 기초로 유형화하는 경우를 의미한다. 이러한 유형은 예산 및 회계의 분류기준을 기초로 유형화한다는 특징이 있다. 둘째, 과정을 통한 연계의 경우는 예산과 회계가 실제로 연계되는 과정을 중심으로 유형화하는 경우를 의미한다. 그리고 마지막으로 결과를 기준으로 하는 경우는 양자간의 연계결과 나타나는 생산물을 기준으로 구분하는 경우를 의미한다.

이러한 연계의 유형중 목적에 의한 유형화는 다분히 이념적인 특징이 있으며 결과에 의한 유형화의 경우는 과정에 따라 달라질 수 있기 때문에 본 연구에서는 과정에 따른 유형화를 중심으로 살펴보고자 한다. 그 이유는 과정에 따라 유형화한다는 의미 자체가 행정적 과정과 밀접한 관계가 있고 이는 법·제도적으로 지원이 이루어져야 비로서 현실화될 수 있다는 점에서 본 연구목적과 일맥상통하기 때문이다.

이러한 인식을 기초로 할 때, 예산과 회계의 연계 유형은 그 연계과정이 직접적으로 연계되고 있느냐 아니면 간접적인 방법을 사용하고 있느냐에 따라 <그림 2-2>의 다양한 형태로서 나타날 수 있다.

30) Rovert D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson, "Finacial Managent: Accounting, Auditing and Information Systems", *Public Budgeting Systems*, An Apen Publication, 1994. p. 253.

<그림 2-2> 예산과 회계의 연계유형



나. 특징

예산과 회계의 연계에 대한 유형별 특징에 대하여 <그림 2-2>를 기초로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 완전연계유형은 예산시스템과 회계시스템이 회계년도 개시부터 결산시까지 동일한 체계내에서 운영되는 유형으로 가장 이상적인 연계체제라고 할 수 있다. 이러한 체제를 유지할 경우 회계연도 어느 시점에서든 예산과 회계가 연계된 통합적인 정보의 제공이 가능할 수 있다. 그러나 정부의 행정활동은 가시적인 생산물이 산출되는 경우가 드물고 예산과 회계의 인식

기준상의 차이로 인해 이러한 체제를 운영하는 것은 용이하지 않다는 점에서 다분히 이념적인 유형이라고 할 수 있다.

둘째, 관리과목을 통한 연계방법으로, 정부의 예산과목과 회계과목이 불일치하는 이유로 인해 양자간의 완전연계가 어려운 상황에서 양자의 중간적 위치에서 연결·조정 과목을 설정하여 연계하는 방법을 의미한다. 이러한 유형에 의할 경우 예산시스템과 회계시스템의 연계가 용이하다는 장점은 있으나 회계결과가 예산항목과 완전히 일치하지 않으며 결국에는 다시 관리과목을 예산과목으로 환원하여야 한다는 어려움이 있을 수 있다.

셋째는 결산연계로, 이는 회계시스템과 예산시스템이 별개로 운영³¹⁾되다가 결산시에만 양자가 통합되는 유형으로 우리 나라의 특별회계가 대표적인 예라고 할 수 있다.

넷째는 기록연계 방법으로, 처음부터 결산시까지 예산과 회계가 별개로 운영되며 이 경우 회계는 예산집행의 합법성 여부에만 관심이 있게되는 유형을 의미한다. 이러한 유형의 대표적인 예는 우리 나라의 일반회계 시스템이라고 할 수 있다.

이와 같은 예산과 회계의 연계유형별 특징을 요약 정리하면 <표 2-9> 와 같다.

31) 이 경우 별개로 운영된다는 의미는 양자가 분리되어 운영된다는 의미가 아니라 회계가 단순히 기록하는 수준에 머물러 있다는 의미임.

<표 2-9> 예산과 회계의 연계유형별 특징

연계 유형별		의 미	특 징	대표적 사례
완전연계		예산시스템과 회계시스템이 회계연도 개시전부터 결산시까지 동일한 체제내에서 운영	예산의 전체과정에 대한 통합정보 제공	뉴질랜드의 정부회계
불완전 연계	관리과목 연계	예산항목과 회계항목을 연계하는 중간항목을 통한 연계	예산시스템과 회계시스템의 연계가 용이	
	결산연계	예산시스템과 회계시스템이 별개로 운영되어 오다 결산시점에서 통합	결산시점에서 예산과 결산을 통합하는 정보 제공	우리 나라의 특별회계
	기록연계	예산과 회계는 별개로 운영	회계시스템은 단지 예산집행에 대한 결과의 기록으로서 기능	우리 나라의 일반회계

3. 연계과정 및 연계방법

가. 연계과정

예산과 회계의 연계방법을 살펴보기 전에 먼저 예산과 회계가 어떠한 과정을 통해 서로 연계될 수 있고, 이러한 연계과정에서 장애요인이 무엇인지를 살펴볼 필요가 있다. 그러므로 여기에서는 먼저 연계과정을 살펴보고 다음에 장애요인을 기술하고자 한다.

현실적으로 대부분의 행정활동은 예산과 회계가 연계되어 이루어지게 되

는데 이러한 과정은 다음과 같이 6단계로 구분할 수 있다.³²⁾

첫째, 예산배정단계에서, 승인된 예산과 예산배정(예산제도)은 자기균형적 계정인 원장과 보조원장에 기입(회계제도)하게 된다.

둘째, 각 실무부서별 승인과정에서, 지출이 승인된 자금(예산제도)은 원장과 보조원장에 다시 기입(회계제도)하게 된다.

셋째, 실제 지출이 이루어지는 단계에서는 예산의 수령과 지출(예산제도)은 분개장에 기입(회계제도)하게 된다.

넷째, 월별보고단계에서, 보조원장(회계제도)은 월별 예산보고서를 작성하는데 이용(예산제도)된다.

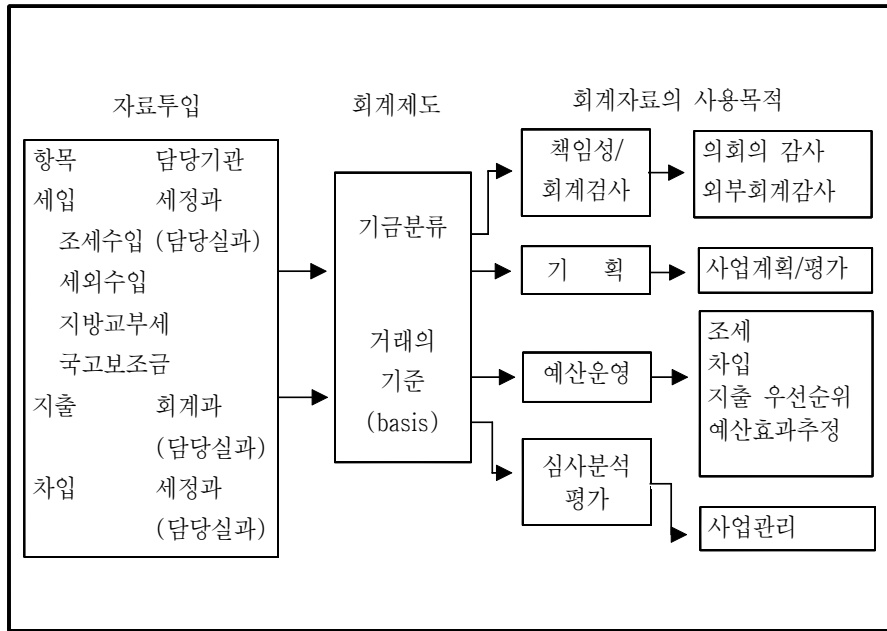
다섯째, 결산과정에서 결산분개(회계제도)는 예산이 어떻게 사용되는지에 대한 정보제공(예산제도)을 하게 된다.

마지막으로 회계연도말에 결산재무제표와 관련하여 재무제표(회계제도)는 회계연도말의 예산보고서를 작성하는데 이용(예산제도)된다.

지금까지 기술한 예산과 회계의 연계과정이 <그림 2-3>에 요약되어 있다.

32) 강인재, 지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구, 「한국행정학보」, 제26권 제4호, 1992, 겨울, p. 1380.

<그림 2-3> 예산과 회계의 연계과정



자료 : A. Premchand, *Government Budgeting and Expenditure Control*, IMF, 1983, P.384.

나. 연계의 장애요인

예산은 미래에 대한 계획인데 반하여 회계는 계획을 실행하면서 발생하는 경제적 사건에 대한 기록으로 결과적으로 예산이 조직의 활동에 대한 계획서라면 회계는 조직의 활동수행에 대한 일기장이라고 할 수 있다.³³⁾ 이러한 예산과 회계는 둘다 화폐로서 측정되고 있다는 점에서 공통점이 있음

33) 윤성식·권수영, 「정부회계: 예산 원가회계 및 감사」, 법문사, 1999, p. 57.

에도 불구하고 양자를 연계하는데는 어려움이 나타나고 있다. 이러한 예산과 회계를 연계하는데 있어 예상되는 문제는 다음과 같다.

1) 시기상의 차이

예산은 원칙적으로 회계연도 개시전에 수립되는 계획이며 회계는 실제 집행과정에서 발생하는 재무적 변동사항을 기록·정리하는 사실적 행정작용이다. 따라서 예산과 회계간에는 시기적으로 차이가 발생한다는 점에서 회계는 예산이 정확히 수립될 때 회계가 이를 뒷받침할 수 있고 양자간의 연계가 가능할 것이다. 그러나 예산이 수립되는 시점에서는 실제 집행과정에서 나타날 수 있는 예기치 않은 사건을 모두 포착한다는 것은 불가능하다. 일 예로 지방세의 수입은 예산수립과정에서 완전징수를 예상하게 되지만 실제적으로는 체납세가 발생하고 있다. 이러한 체납세를 어느 정도 예측한다고 하더라도 그 정확한 금액을 추측하는 것은 곤란할 수밖에 없다.

이러한 항목은 미수금, 세입세출외현금, 우발채무 등 다양하게 나타날 수 있으며, 이는 예산과 회계가 계획과 실제라는 차이 즉 양자간에 시기상의 차이에서 어쩔 수 없이 나타나는 현상이라고 볼 수 있다. 다만, 이러한 문제는 예산항목에 발생주의 항목을 추가함으로써 어느 정도 문제를 완화할 수 있다는 점에서 예산과 회계의 연계 가능성이 열려있다고 할 수 있다.

2) 인식기준의 차이³⁴⁾

정부회계에 있어서 예산과 회계의 연계 문제는 현실적으로 정부예산은 현금주의로 인식하는데 반해 회계결산은 발생주의회계로 처리하는 경우 근본적으로 문제가 발생한다. 예컨대, 인식기준의 차이로 인해 발생주의에서

34) 이러한 논의는 발생주의회계를 이용하는 경우에 해당됨.

나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하게 된다. 현금주의에 의한 정부회계처리에 있어서 대부분 국가는 공공책임성을 확보하고 내부통제를 목적으로 예산집행을 명령하는 직원(재무관 또는 경리관)과 지출기관(지출관, 출납공무원)을 분립하는 원칙을 취하고 있다. 이 경우 전체적인 예산의 관리상황을 파악할 수 없어 예산을 초과지출하거나 예산에 미달하게 집행하는 경우가 발생하게 된다. 이와 같은 문제점을 해소하기 위한 방편으로 지출원인행위회계를 사용하는 국가가 있다. 즉, 지출원인행위회계는 물품이나 용역을 주문하거나 계약한 경우에도 거래로 기장한다. 이 회계는 주로 지출과 관련하여 인식되는데, 이 회계를 채택하면 예산 초과지출을 방지하고 예산집행관리자가 예산집행에 대한 전체적인 현황을 파악할 수 있다³⁵⁾.

그리고 현금주의에 의한 예산제도는 기본적인 회계 개념인 자산, 부채, 순자산, 비용, 수익개념을 체계적으로 반영하고 있지 않기 때문에 지방재정에 관한 정확한 재무정보를 파악할 수가 없다. 일 예로 장기부채는 일년 이상의 미래 어느 시점에서 변제될 서비스의 비용으로 직원의 퇴직금이 대표적인 예라고 할 수 있다. 이렇게 비용의 변제가 연기되는 경우 발생주의에 의한 서비스의 비용은 현금주의에 의해 지출되는 경우보다 많은 금액이 지출되게 된다. 이 경우 만일 현금주의에 의해 사업비용이 승인되었다면 부족분이 발생할 여지가 있다. 결과적으로 현금주의에 의할 경우 증가되는 부족분을 다른 재원으로 충당해야 하는 어려움이 발생할 수 있다.³⁶⁾

35) 이경섭, 「정부회계와 감사」, 조세통람사, 1997, pp. 43-44.

36) Rovert D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson, "Finacial Managent: Accounting, Auditing and Information Systems", *Public Budgeting Systems*, An Apen Publication, 1994. p. 376.

3) 조직체계상의 요인

예산과 회계를 연계하기 위해서는 무엇보다도 예산과 회계를 모두 이해할 수 있는 인력이 필요하며 또 이를 통합할 수 있는 조직체계가 구성될 수 있어야 한다.³⁷⁾ 그러나 현실적으로 예산과 회계의 연계 필요성에 대한 관리자의 인식이 결여되어 있는 경우가 있으며 또 그렇지 않다 할지라도 양자의 범위가 다르기 때문에 이를 모두 이해하기가 대단히 곤란하다.

이 외에도 예산부서와 회계부서가 서로 독립되어 있는 경우 양자를 연계하는데 장애가 될 수 있다. 실제로 예산업무는 그 특성상 환경변화에 신속히 대응하고 보다 기획적인 반면 회계업무는 관련법률과의 관계에서 합법성을 추구하는 보수적인 성향이 나타나고 있다. 이러한 이유에서 양자를 균형 내지 경쟁의 관점에서 조직설계를 구상하는 것이 일반적이라고 할 수 있고 이는 예산과 회계를 연계하는데 어려운 요인으로 작용할 수 있다.

다. 연계방법³⁸⁾

1) 관리과목을 통한 연계

관리과목을 통한 연계는 예산항목과 회계항목이 직접적으로 연계되는 것이 곤란함으로 중간에 새로운 과목을 설정하여 연계하는 방법을 의미한다. 이 경우 관리과목으로 설정될 수 있는 것은 예산과 회계 양자간에 다른 항목으로 구성되어 있는 것중 그 성격이 공통적으로 포함될 수 있는 과목을 의미한다. 일례로 회계과목중 급여에 속한 예산과목은 기본급, 기말수당 및

37) 윤성식·권수영, 전계서, pp. 193-194.

38) 이 외에도 예산과 회계를 연계하는 방법에는 운영단위의 연계, 기록을 통한 연계, 책임중심점을 통한 연계 등 다양한 연계방법이 있다. 윤성식·권수영, 전계서, pp. 196-205.

정근수당, 업무추진비, 급식비, 교통비, 휴가비, 연가보상비 등이 있다. 이러한 경우 예산과목과 회계과목을 곧바로 연결시키기가 곤란하기 때문에 관리과목(기본급, 수당, 복리후생비 등)을 중간에 신설하여 양자의 연계를 피하게 되는 것이다.

관리과목은 단순히 양자를 연계하는데 초점이 있는 것이 아니라 이를 통해 합리적인 재무정보를 추출하는데 목적이 있으므로 정부부문의 특성과 회계적 특성을 고려하여 설정할 경우 효과적인 연계수단이 될 수 있을 것으로 판단된다.

따라서 관리과목을 통해 예산과 회계를 연계할 경우 양자의 제도를 유지하면서 연계할 수 있다는 점에서 실현 가능성이 높다는 장점이 있다. 그러나 관리과목을 설정할 때 자의적인 판단에 의할 수 있으며 이를 지나치게 세분화하면 회계가 복잡해지고 반면에 포괄적으로 설정하면 중요한 정보가 사장될 수 있다는 위험이 있다.

2) 회계감사 및 평가를 통한 연계

감사 즉 평가를 수행할 때는 예산과 회계를 연계시킬 수 있다. 이러한 연계방법은 사후적인 의미에서의 연계 즉 결산과정에서의 연계를 의미한다. 현실적으로 이러한 방법이 많이 이용되고 있는데³⁹⁾ 그 이유는 다음과 같다. 즉 만약 예산과 회계가 연계되지 않은 경우에는 예산과 회계가 연계된 감사는 불가능하며 설사 가능하다고 해도 시간과 인력이 많이 소비되어 사실상 감사의 가치를 상실하게 될 수 있기 때문이다.

그러므로 회계감사 및 평가를 효율적으로 수행하기 위해서는 회계감사를 수행할 때 예산과 회계가 연계되어 조직의 행동을 평가할 수 있어야 한다.

39) 우리 나라의 특별회계가 이에 해당함

3) 사업을 통한 연계

정부는 사업(programs)을 통해 정책을 구현하며 사업은 오랫동안 예산 개혁이 추구했던 예산운영의 최소단위였다. 사업을 통해서 정부는 목표를 달성하게 되는데 정부의 목표달성이란 궁극적으로 정부의 효과성을 의미한다. 이렇게 예산이 사업을 중심으로 편성되기 때문에 회계 또한 사업을 중심으로 비용을 집계, 배분, 계산하여 진정한 사업비용을 측정할 수 있어야 한다.

과거의 사업에 대한 비용의 측정은 미래의 사업원가를 추정하는 기초가 되기 때문에 회계시스템의 비용측정이 반드시 과거 지향적인 범위로 국한되지 않는다. 사업의 산출과 달성하고자 하는 바람직한 결과가 설정되면 사업의 예산을 편성한다. 예산의 편성으로 확정되는 기획과 회계시스템에서 사업의 집행에 실제로 소요되는 비용을 측정하여 비교할 때 평가가 가능하다. 그러므로 예산과 회계는 사업을 중심으로 계획과 실제발생비용을 비교하는 연계가 이루어질 필요가 있다.

예산의 편성은 사업을 집행하기 위한 원가의 추정이라고 볼 수 있다. 이러한 사업집행을 위한 원가추정은 사전적인 원가계산으로서 예산시스템에 의해 기록 유지되는데 사업집행으로 인한 실제비용의 측정은 회계시스템에 의해 가능해진다.

그러므로 예산과 회계의 연계란 기획시의 사전적인 원가산정과 성과평가지의 사후적인 비용산정의 연계라는 의미이며 이 경우 성과평가란 사업추진을 위해 필요한 사전적인 원가와 실제사업을 위해 소요된 비용을 비교하는 것이라고 볼 수도 있다.

4) 분류기호를 통한 연계

예산번호는 예산정보시스템에서 정보의 교환과 기록, 유지 기타 분류 등 정보처리를 원활하게 하기 위하여 고안한 번호제도이다. 예산번호는 10자리 숫자를 훨씬 넘어 매우 정교한 번호체계를 갖출 수도 있고 10자리 이하로 비교적 간단하게 운영될 수도 있다. 예를 들어 예산번호가 10자리 숫자로 운영되더라도 10자리 숫자 중 일정부분은 펀드를 확인하기 위해 할당되고 또 다른 부분은 세입출처, 사용하는 예산단위, 세출내역 등을 확인하기 위해 할당된다. 즉 어떤 펀드에 소속한 어떤 특정 예산단위가 어떤 수입으로부터 예산을 받아 어떤 지출에 사용하는가를 예산번호에 의해 알 수 있게 된다.

예산번호(budget numbers)와 회계번호(accounting numbers)는 각각 서로 다르지만 서로 통합되어 하나가 되도록 설계될 필요가 있으며 이러한 번호를 기준으로 예산과 회계를 연계하는 체제가 분류기호를 통한 연계라고 할 수 있다.

그러나 예산번호와 회계번호가 지나치게 세밀하게 설정되면 그로 인하여 가능한 절약이나 이득보다 유지하고 운영하는 비용이 과다하여 바람직하지 못하다. 예산번호나 회계번호는 표준화된 규칙이나 번호제도가 있는 것이 아니고 펀드의 상황이나 목표 그리고 기타 법규 등에 의해 결정되므로 조직에 따라 상이할 수 있지만 가급적 조직 내에서 모든 펀드는 동일한 번호시스템을 사용하도록 설정할 필요가 있다.

제3장 정부예산 및 회계체계의 현황과 문제점

제1절 예산 및 회계관련 법체계 현황

1. 정부계층별 예산 및 회계관련법령

가. 중앙정부

중앙정부와 지방자치단체의 예산회계는 관련법규에서 다소 차이가 있는데 중앙정부의 예산회계는 예산회계법을 기본으로 하되 부문별로 별도 법규의 적용을 받는다. 중앙정부회계의 경우 일반회계는 예산회계법의 적용을 받으며 특별회계는 기업특별회계와 기타특별회계로 나누어지고 기업특별회계는 기업예산회계법의 적용을 받으며, 기타특별회계는 개별법령의 적용을 받는다.

중앙정부의 공기업부문은 ①정부부처의 형태를 지닌 공기업(정부기업), ②주식회사 형태를 지닌 공기업, ③공사형태를 지닌 공기업으로 나누어지는데 ①유형인 정부기업은 기업특별회계에 속하여 기업예산회계법이 적용되며 ②, ③유형인 주식회사 형태를 지닌 공기업과 공사형태를 지닌 공기업은 기업특별회계에 속하지 않으며 정부투자기관관리기본법이 적용된다.

즉, 기업예산회계법의 적용범위는 철도사업특별회계, 통신사업특별회계, 양곡관리특별회계, 조달특별회계, 책임운영기관특별회계의 5개기업 특별회계이고, 공기업부문 중 주식회사 형태의 공기업과 공사는 정부투자기관관리기본법이 적용된다. 그리고 기타특별회계는 개별법령의 적용을 받고 있으며(예: 재정융자특별회계법: 재정융자특별회계), 기금은 공통적으로 기금관리기본법의 적용을 받으며 각각 관련개별법령의 적용을 받는다. 한편, 국유

재산관리는 국유재산법과 국유재산관리특별회계법의 적용을 받고 공공물품의 관리는 물품관리법의 적용을 받고 있다.

나. 지방자치단체

지방자치단체의 예산회계는 지방자치법과 지방재정법, 지방공기업법을 기본으로 하여 동법 시행령과 재무회계규칙, 예산회계편성지침 등이 있다. 지방자치단체의 회계는 일반회계, 공기업특별회계, 기타특별회계, 기금회계로 나누어지는데 일반회계, 기타특별회계, 기금회계는 지방재정법의 적용을 받으며 공기업특별회계는 지방공기업법의 적용을 받는다. 지방자치단체회계 중 일반회계, 기타특별회계, 기금회계는 현금주의에 기초한 단식부기방식을 채택하고 있고, 공기업특별회계는 발생주의에 기초한 복식부기방식을 채택하고 있다.

1) 지방자치법

지방자치법은 지방자치단체의 종류와 그 조직 및 운영에 관한 사항을 정하고, 국가와 지방자치단체와의 기본적 관계를 정함으로써 지방자치행정의 민주성과 능률성을 도모하며 지방의 균형적 발전과 대한민국의 민주적 발전을 기함을 그 목적으로 지방자치단체의 행·재정 전반을 규정하고 있다. 지방자치법에서 예산회계와 관련된 부분은 제7장 재무부분으로 지방자치법 제116조부터 제137조까지로 재정운영의 기본원칙, 예산 및 결산, 수입 및 지출, 재산 및 공공시설에 대해 규정하고 있다.

2) 지방재정법

국가는 예산과 회계 및 이에 관련되는 사항의 기본을 예산회계법에 정하

고 물품과 재산의 관리는 따로 법률로서 정하도록 하고 있다.(예산회계법 제1조) 그러나 예산회계법이 예산과 결산 및 회계만을 정하고 있음에 반하여, 지방재정법은 예산과 회계뿐만 아니라 국가와 지방자치단체, 그리고 지방자치단체 상호간의 경비부담관계, 공유재산 및 물품관리는 물론 지방자치단체 채권의 관리까지 규정하고 있어, 명실공히 지방재정에 관한 기본법이다. 지방재정법은 지방재정법시행령과 재무회계규칙등을 통해 구체화되므로 지방재정법의 개정은 동법시행령과 재무회계규칙등의 전반적 개정으로 이어진다.

<표 3-1> 지방재정법규의 편제

지방재정법	지방재정법 시행령	재무회계 규칙
제1장 총칙	제1장 총칙	제1장 총칙
제2장 경비의 부담	제2장 경비의 부담	
제3장 예산	제3장 예산	제2장 예산 제1절 예산편성 제2절 예산의 집행
제4장 결산	제4장 결산	제3장 결산
제5장 수입	제5장 수입	제4장 수입
제6장 지출	제6장 지출	제5장 지출 제1절 총칙 제2절 수입대체경비 제3절 대체수지 제4절 세입세출외현금 제5절 출납원 제6절 금고
제7장 계약	제7장 계약	제6장 계약
제8장 현금과 유가증권	제8장 현금과 유가증권	제7장 계산증명
제9장 시효		제8장 장부
제10장 재산 제1절 공유재산 제2절 물품 제3절 채권과 채무 제4절 공공시설과 기금	제9장 재산 제1절 공유재산 제2절 물품 제3절 채권과 채무 제4절 공공시설과 기금	제9장 채권 및 채무의 관리
제11장 회계관계공무원	제10장 회계관계공무원	
제12장 보칙	제11장 보칙	제10장 보칙
부칙	부칙	부칙

결과적으로 중앙정부 및 지방자치단체의 예산회계관련 법규는 정부별로 별도로 마련되어 있으며 각 부문별로 관리대상에 따라 보다 세분화되어 있는데 이를 총괄적으로 요약하면 <표 3-2>와 같다.

<표 3-2> 정부회계별 회계처리관련 법령

구 분	회 계	법 령
중앙정부	일반회계	예산회계법
	특별회계, 기금	기업예산회계법, 각 특별회계법, 기금관리법
	유가증권출납회계	예산회계법
	물품회계	물품관리법, 군수품관리법
	채권·채무회계	국가채권관리법, 예산회계법
	재산회계	국유재산법
	회계검사	감사원법, 회계관계직원등의 책임에 관한 법률
지방자치 단체	일반회계	지방재정법
	지방공기업특별회계	지방공기업법
	물품회계등	국가회계체계에 준함, 관련 조례에 의거 회계처리
정부투자기관회계		정부투자기관관리기본법

2. 회계별 관련법령

정부계층별 회계분류는 다소 차이가 발생하고 있다. 다시 말해 지방자치단체의 경우 현금회계, 물품회계, 재산회계, 채권회계 등 4개의 회계로 분류되고 있다. 반면에 중앙정부의 경우는 현금을 수입, 지출, 국고금 등으로 세분화하고 있으며 채권회계의 경우도 채권과 채무로 분리하여 보다 세분화된 분류하에 각각 개별법령을 두고 관리하고 있다.(<표 3-3>참조)

<표 3-3> 정부계층별 회계분류

중앙정부	지방자치단체
수입회계	현금회계
지출회계	
국고금회계	
채권회계	채권회계
채무회계	
재산회계	재산회계
물품회계	물품회계

이러한 정부부문별 각 회계의 정의, 관리대상 등은 각기 개별법령에 의하여 명시되고 있다. 그러나 정부회계를 관리하는데 있어 기본법은 예산회계법, 국유재산법, 국가채권관리법, 물품관리법, 지방자치법, 지방재정법 등이라고 할 수 있다. 다만 지방자치단체는 정부회계의 규정을 준용하고 있는 사례가 많다. (<표 3-4>, <표 3-5>참조)

<표 3-4> 정부회계의 부문별 내용

회계구분	내 용	관련법규
	정의(①)와 대상항목(②)	
수입회계	① 국가의 지출재원이 되는 현금을 수납하는 행위 ② 조세수입, 경상적 및 임시적 세외수입	예산회계법, 국세기본법, 상속세법 등
지출회계	① 국가가 세출예산을 집행하는 일련의 행위 ② 국가의 부담이 되는 채무에 근거하여 지출의 의사결정을 하고 국고수표를 발행하는 모든 지출	예산회계법, 재무관사무처리규칙, 지출관사무처리규칙, 도급경비사무처리규칙
국고금회계	① 국가가 가지고 있는 현금, 예금에 준하는 재산권 ② 세입예산상의 세입금, 세출예산상의 세출금, 일상경비 출납공무원 등의 예탁금	한국은행국고금취급규칙, 출납공무원사무처리규칙 (한국은행관리)
채권회계	① 금전의 지급을 목적으로 하는 국가의 권리 ② 국가의 금전채권 일체를 대상으로 하지만 벌금, 증권, 국가의 예금 및 예탁금 등은 제외	국가채권관리법, 국세징수법, 지방세법, 재정융자 특별회계
채무회계	① 특별한 정의가 없음 ② 국공채, 재정증권, 차입금, 국고채무부담 등	예산회계법, 외자도입법, 재정증권법, 국채법
재산회계	① 국가가 소유하고 있는 재산적 가치가 있는 물건과 권리 ② 국가의 부담, 기부채납, 법령에 따라 국유로 된 재산	국유재산법, 군수품관리법, 산림법, 도로법 등
물품회계	① 국가가 소유 및 보관하는 동산 중에서 현금, 환은에 기탁될 유가증권, 국공유재산인 동산을 제외 ② 국가가 소유 및 보관하는 사용물품과 국가가 타인의 재산을 일정기간 보관하는 준용물품	물품관리법, 군수품관리법

<표 3-5> 지방자치단체회계의 관리대상별 관련 법령

구 분	관 련 법 령
현금회계	국가계약법, 지방재정법, 지방자치단체 재무회계규칙
물품회계	물품관리법, 물품관리조례
재산회계	국유재산법, 지방재정법, 공유재산관리조례
채권회계	국가채권관리법, 지방자치단체 재무회계규칙, 관련 조례

제2절 예산분류체계 현황

1. 예산의 구성체계

일반회계 예산은 예산총칙, 세입·세출예산, 계속비, 채무부담행위 및 명시이월비를 총칭한다. 구체적으로 예산총칙에서는 세입·세출예산, 계속비, 채무부담행위 및 명시이월비에 관한 총괄적 규정과 지방채 및 일시차입금의 한도액, 기타 예산집행에 관하여 필요한 사항을 정하고 있다(지방재정법 제 31조). 이에 비해 지방공기업특별회계 예산은 예산총칙과 사업운영계획에 따라 작성한 당해 사업연도의 수익과 비용에 관한 수익적 수입과 지출에 관한 예정(사업예산), 당해 연도의 자산·부채·자본의 신규증감액에 관한 자본적 수입과 지출에 관한 예정(자본예산) 및 그에 관련되는 자금의 운영계획을 그 내용으로 하여 운영된다(지방공기업법 제25조).

<표 3-6> 일반회계와 지방공기업특별회계의 예산편제

구 분	일반회계	지방공기업특별회계
예산의 내용	<ul style="list-style-type: none"> ·예산총칙 ·세입·세출예산 ·계속비 ·채무부담행위 ·명시이월비 	<ul style="list-style-type: none"> ·사업예산(수익적 수입과 지출) ·자본예산(자본적 수입과 지출) ·자금운영계획
예산총칙	<ul style="list-style-type: none"> ·세입·세출예산, 계속비, 채무부담행위 및 명시이월비에 관한 총괄적 규정 ·지방채 및 일시차입금의 한도액 ·기타 예산집행에 필요한 사항 	<ul style="list-style-type: none"> ·업무의 계속량 ·예정수입 및 예정지출의 금액 ·계속비, 채무부담행위 ·지방채, 일시차입금의 한도액 ·예산전용 금지과목, 보조금 ·이익잉여금의 예정처분 ·재고자산의 구입한도액 ·중요자산의 취득 및 처분 ·회전기금의 수입 및 지출예정액 등

자료: 지방재정법 및 지방공기업법 참조

2. 일반회계의 예산분류체계

예산과목과 계정과목은 예산편성 및 회계처리결과 즉, 결산의 기초가 되는 것으로 지방재정 운영에 있어서 매우 중요한 역할을 한다. 지방자치단체의 세입예산 및 세출예산은 그 내용의 성질과 기능을 고려하여 장·관·항으로 구분하고 있다. 예산과목과 계정과목은 국가와 지방간 그리고 지방자치단체간의 연계, 회계책임의 명확화, 재정정책수립 차원에서 중요한 기능을 하고 있기 때문에 지방재정법에서 전국적 통일성을 요구하고 있다.

일반회계의 경우 경상예산과 자본예산으로 분리하지 않고 예산과목을 중

심으로 수입과 지출을 분류함으로써 경상거래와 자본거래가 혼합되어 있다. 이러한 상황에서는 정부가 재정운영에 있어서 지역의 고정자산을 형성하고 장기적인 파급효과를 미치는 자본적 지출에 어느 정도를 투입하고 인건비 또는 운영비와 같이 단순히 비용으로 처리되는 소모적 경비에 어느 정도의 자원을 사용하였는가 하는 중요한 재무정보를 파악하기 어렵다.

가. 세입과목의 분류체계

세입과목구분은 일반회계와 기타특별회계에 공통적으로 적용되며, 현재 세입예산과목은 장·관·항·목의 4단계로 구분되어 있다. 장·관은 세입의 원천별, 항·목은 세입의 세부종목별로 분류하고 있다. 장(章)은 크게 지방세, 세외수입, 지방교부세, 지방양여금, 조정교부금 및 재정보전금, 보조금, 지방채의 7개로 구분되어 있다.

여기서 국가세입예산 과목과 비교하여 살펴보면, 국가의 경우 예산회계법 제20조에 의거하여 세입예산과목은 그 내용을 성질별로 관·항으로 구분하고 있는데, 지방자치단체의 세입예산과목과 비교하면 다음과 같다. 즉 국가예산의 경우 조세와 세외수입으로 구분하여 세입성질별로 조세는 세목별, 세외수입은 수입유형별로 관·항의 과목으로 구분하고 있으며, 목과목은 세입의 원천별로 설정되어 있다. 이에 반해 지방예산의 경우는 조세·세외수입·지방채외에 정부간의 이전재원의 종류별로 구분하여 세입유형별로 관·항을 구분하고 있고, 목과목은 세입의 원천별로 설정되어 있으며, 국가예산의 세입에 없는 이전재원의 수입(지방교부세, 지방양여금, 조정교부금, 재정보전금, 보조금)이 있다.

<표 3-7> 세입예산 과목구조

장	관	항	목
세입원천별 대분류	세입원천별 중분류	세입종목별 분류	세입종목별 소분류
지방세 수입	지방세	보통세 목적세 과년도수입	12개 세목 5개 세목 과년도수입
세 외 수 입	경상적 세외수입 임시적 세외수입	재산임대수입 등 6개 항 재산매각수입 등 9개 항	25개 목 25개 목
지방 교부세	지방교부세	지방교부세	지방교부세 증액교부금
지방 양여금	지방양여금	지방양여금	지방양여금
조정교부금 및 재정보전금	조정교부금 재정보전금	조정교부금 재정보전금	조정교부금 재정보전금
보 조 금	국고보조금등 시·도비보조금	국고보조금등 시·도비보조금	국고보조금 등 시·도비보조금 등
지 방 채	국내차입금 국외차입금	차입금 등 3개 항 국외차입금	정부자금채 9개목 국외차입금

자료: 행정자치부, 지방자치단체예산편성기본지침, 2002.

<표 3-8> 중앙과 지방의 세입예산과목 비교

국가예산			지방예산			
장	관	항	장	관	항	
조세	내국세	소득세, 법인세, 부당이득세, 상속세, 재평가세, 부가가치세, 특별소비세, 주세, 전화세, 증권거래세, 인지세, 기타 내국세	지방세	지방세	보통세, 목적세, 과년도수입	
	관세	관세				
	방위세	방위세				
	교통세	교통세				
	양여세	지방양여세, 지방교육여세				
	교육세	교육세				
	사회보장기여금	사회보장기여금				
	농어촌특별세	농어촌특별세				
세외수입	재산수입	관유물대여료, 정부출자수입, 전대차관이자수입, 기타이자수입 및 재산수입	세외수입	경상적세외수입	재산임대수입, 사용료수입, 수수료수입, 사업수입, 정수교부금수입, 이자수입	
	경상이전수입	연금수입, 벌금 및 몰수금, 변상금 및 위약금, 가산금, 기타경상이전수입				
	재화 및 용역판매수입	병원수입, 교도소수입, 입장료수입, 면허료 및 수수료, 입학금 및 수업료, 항공, 항만 및 용수수입, 실습수입, 잡수입				
	수입대체경비수입	벌금 및 몰수금, 입장료수입, 면허료 및 수수료, 기타잡수입				
	관유물매각대	고정자산매각대, 토지 및 무형자산매각대, 재고자산매각대 및 유동자산		임시적세외수입		재산매각수입, 순세계잉여금, 이월금, 전입금, 예탁금 및 예수금, 용자금원금수입, 부담금잡수입, 과년도수입
	용자 및 전대차관원금회수	용자금 회수, 전대차관원금회수				
	차입금 및 여유자금회수	국공채수입, 민간차입금, 유가증권매각대, 정부예금회수				

(계속)

차관수입	차관수입	지방채	국내차입금	차입금, 지방채증권, 지역개발기금
전년도이월금	전년도이월금		국외차입금	국외차입금
정부내부수입 및 기타	전입금, 예탁원금회수, 예수금, 예탁이자수입, 기타		지방교부세	지방교부세
			지방양여금	지방양여금
			조정교부금 및 재정보전금	조정교부금
			조정교부금	조정교부금
			재정보전금	재정보전금
		보조금	국고보조금 등	국고보조금 등
			시도비보조금 등	시도비보조금 등

나. 세출과목의 분류체계

1) 세출과목구분

세출예산과목구분은 일반회계와 기타특별회계에 공통적으로 적용되며, 장·관·항·세항·세세항·목의 7개 과목으로 구분된다.

<표 3-9> 세출예산과목의 기본구조

(1) 장·관 : 기능별 분류 : 5개 장 16개 관
(2) 항 : 행정조직별 분류 : 자율 설정
(3) 세항 : 조직 또는 사업목적별 분류 : 자율 설정
(4) 세세항: 경비유형별 분류
- 대분류(4) : 경산예산, 사업예산, 채무상환, 예비비 등
- 소분류(8) : 경산예산 - 인건비 경상적 경비
사업예산 - 보조사업, 자체사업
채무상환 - 지방채상환, 채무부담행위상환
예비비등 - 예비비, 기타
(5) 목 : 성질별 분류 : 37개 목
(6) 세목 : 내용별 분류 : 94개 세목

자료: 행정자치부, 지방자치단체예산편성기본지침, 2002.

지방자치단체의 경비지출은 원칙적으로 세출예산과목구분에 따라 지출된다. 현재 장(章)은 크게 일반행정비, 사회개발비, 경제개발비, 민방위비, 지원 및 기타경비로 구분된다. 일반회계의 항(項)은 조직별로 분류하고, 세항(細項)은 조직 또는 사업목적별로 분류하되, 반드시 관의 기능에 맞도록 운영하고 있다.

2) 기능별 과목분류

앞에서 살펴보았듯이 세출예산과목의 기능별 분류는 5장, 16관으로 구성된다. 이를 장(章)별로 그에 해당하는 내용을 살펴보면 다음과 같다.

지방예산과목의 기능별 분류는 지방자치단체의 행정기능별 시책의 수준·규모를 추계하고, 나아가 당해 지방자치단체의 중점시책 소재를 파악하기 위한 세출예산의 분류방식이다. 이러한 지방예산의 기능별 또는 목적별 분류는 지방자치단체가 어떤 기능과 목적을 위해 어느 정도의 예산을 지출하는가 하는 재정정보를 제공해 주기 때문에 내부적으로는 사업의 성과측정, 지방재정계획과 예산의 연계 등을 위한 유용한 자료로 활용되며, 외부적으로는 지방자치단체의 자원조달원인 지역주민이나 국가에 대해 재원의 사용내역을 밝혀 주는 자료로 이용된다.

이러한 기능별 분류는 주로 지방자치단체의 세출예산 및 결산의 과목인 장, 관, 항, 세항의 구분시에 그 기준으로 사용되고 있다. 즉, 지방예산의 기능별 분류에서는 대분류로서 일반행정비, 사회개발비, 경제개발비, 민방위비, 지원 및 기타 경비로 구분되고, 이것은 다시 중·소분류로서 관, 항, 세항별로 경비가 구분된다(<표 3-10>과 <표 3-11> 참조).

일반행정비는 직접 주민에게 어떤 형태의 서비스를 제공하기 위한 비용이라기보다는 다양한 지방행정분야의 임무를 수행하는 지방자치단체의 조

직(지방의회 포함)을 유지·운영하는 데 소요되는 일반관리적 사무경비이다. 이는 ① 입법·선거관계, ② 기획·공보·감사·내무·재무·공무원교육 등의 예산과목으로 구분된다.

사회개발비는 지방자치단체의 교육 및 문화예술을 창달하고, 주민의 보건 및 생활환경을 개선하며, 사회복지활동을 수행하는 데 소요되는 경비로서 ① 교육 및 문화, ② 보건 및 생활환경 개선, ③ 사회보장 ④ 주택 및 지역사회개발 등의 예산과목으로 구성된다.

경제개발비는 지역산업을 육성하거나 지역경제를 활성화하는 데 소요되는 경비와 국토자원을 보존·개발하고 교통을 효율적으로 관리하는 데 소요되는 경비인데, 이는 ① 농수산물개발, ② 지역경제개발, ③ 국토자원보전개발, ④ 교통관리 등의 예산과목으로 구성된다.

민방위비는 민방위관리, 비상대책, 병사관리 등의 민방위활동, 화재예방과 피해경감을 위한 소방관리활동을 하는 데 소요되는 경비로서, ① 민방위관리, ② 소방관리 등의 예산과목으로 구성된다.

지원 및 기타 경비는 지방행정업무를 수행하는 데 직접 소요되는 경비라기보다는 이를 지원하기 위한 경비와 예측하기 곤란한 경비부족에 대비하기 위한 경비인데, 이는 ① 지방채상환, ② 제 지출금, ③ 각종 교부금, ④ 예비비 등으로 구성된다.

이와 같이 기능별 예산분류 과목에 해당하는 장-관-항-세항의 세출예산과목 구조에서 행정자치부 지침에 의거 전국적인 통일성을 기해 「장」과 「관」의 구조는 자치단체의 기능을 대분류차원에서 설정하고 있는 반면에 「항」과 「세항」의 구조는 자치단체의 직제에 따라 자율적으로 설정하게 되어 있는데, 현행 기능별 분류과목상의 문제점은 다음과 같다. 첫째, 「장」의 구조에서 전체 세출예산의 약 80%나 점하는 사회개발(2000)과 경제개발

(3000)의 2개 기능간에 상호 독립적이지 못한 「관」과목(2400 주택 및 지역사회 개발)이 편제되어 있고 세분화가 요구되기도 한다(<표3-11> 참조). 둘째, 「관」의 구조에서 교통관리(3400)와 소방관리(4200)등은 분류기준이 다소 불명확하다.

셋째, 「항」과 「세항」은 자치단체가 자율적으로 설정하도록 되어 있으나 거의 모든 자치단체가 거의 유사하게 분류하고 있는데, 기능보다 「항」은 대체로 직제에 따른 과단위의 업무와 연계되어 있다.

<표 3-10> 기능별 세출예산 비중

구 분	1990	1995	2000	2001	2002
계	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
일반행정	16.5	19.7	16.9	15.1	16.5
사회개발	49.9	32.0	45.2	49.0	50.5
경제개발	27.9	45.3	34.5	29.8	26.8
민 방 위	1.9	1.7	1.9	1.6	1.9
지원 및 기타경비	3.8	1.3	1.5	4.5	4.3

주 : 1) 2000년까지는 결산액, 2001년이후 예산액기준임
2) 일반회계와 특별회계의 합산액임

<표 3-11> 세출예산과목의 기능별 분류

장	관	항	세 항
1000 일반 행정	1100 입법 및 선거관계 1200 일반행정비	1110 선거관리 1120 지방의회운영 1210 기획관리 1220 공보관리 1230 행정감사 1240 내부행정 1250 재무행정 1260 공무원교육원 운영	1111 선거관리 1121 의사운영, 1122 의정활동 1211 기획관리, 1212 심사분석, 1213 예산운영, 1214 투자관리, 1215 시정개발, 1216 법무관리, 1217 기술심사, 1218 통계전산 운영, 1219 ○○ 사업소 운영 1221 공보관리 1231 감사관리 1241 서무관리, 1242 인사관리, 1243 사회진흥, 1244 민원실운영, 1245 일선행정조직 운영, 1246 ○○출장소 운영 1251 세정관리, 1252 회계관리, 1253 ○○사업소 운영 1261 서무관리, 1262 교학관리
2000 사회 개발	2100 교육 및 문화비 2200 보건 및 생활환경개선비 2300 사회보장비 2400 주택 및 지역사회개발비	2110 문화·예술 2120 체육진흥관리 2130 사회교육 2140 대학교육 2210 보건 2220 환경관리 2230 공원·녹지관리 2310 일반사회복지 2320 생활보호 2330 가정복지 2410 주택사업 2420 도시개발 2430 지역사회개발	2111 예술문화, 2112 문화재관리, 2113 ○○사업 소 운영 2121 체육진흥, 2122 ○○사업소 운영 2131 일반사회교육, 2132 ○○사업소 운영 2141 사도립대학 운영, 2142 입시 및 논문심사 2211 보건관리, 2212 위생관리, 2213 의약관리, 2214 의료원운영, 2215 ○○사업소 운영 2221 환경관리, 2222 청소관리, 2223 ○○사업소 운영 2231 공원관리, 2232 녹지관리, 2233 ○○사업소 운영 2311 사회복지, 2312 ○○사업소 운영 2321 저소득주민보호, 2322 부랑인보호, 2323 의 료보험, 2324 ○○사업소 운영 2331 가정복지, 2332 부녀복지, 2333 청소년복지, 2334 유아복지, 2335 ○○사업소 운영 2411 주택기획, 2412 건축지도, 2413 도시경관관 리, 2414 주택개량, 2415 도시재개발, 2416 ○○ 사업소 운영 2421 도시계획관리, 2422 도시개발관리 2423 도 시정비, 2424 하수처리, 2425 지적관리, 2426 ○ ○사업소 운영 2431 지역계획관리, 2432 지역개발, 2433 공원관 리, 2434 ○○사업소 운영

(계속)

장	관	항(자율설정)	세항(자율설정)
3000 경제 개발	3100 농수산 개발비	3110 농정관리	3111 농정관리, 3112 양정관리, 3113 농산관리, 3114 농업기반 조성, 3115 농산물유통관리, 3116 ○○사업소 운영
		3120 축수산진흥	3121 축산행정, 3122 어정관리, 3123 수산증식, 3124 어업관리, 3125 ○○사업소 운영
		3130 농촌진흥	3131 서무관리, 3132 농사시험연구, 3133 농촌 지도, 3134 ○○사업소 운영
	3200 지역경제 개발비	3210 지역경제개발	3211 지역경제관리, 3212 통상관리, 3213 연료 대책, 3214 ○○사업소 운영
		3220 광공업관리	3221 광공업관리, 3222 중소기업 진흥, 3223 노 정관리, 3224 ○○사업소 운영
		3230 관광 및 국제교류 3310 산림자원개발	3231 관광관리, 3232 국제교류, 3233 ○○사업 소 운영
	3300 국토자원 보존개발비	3320 치수 및 재해대책	3311 산림관리, 3312 조림관리, 3313 사방관리, 3314 ○○사업소 운영
		3330 건설관리	3321 하천관리, 3322 재해대책
		3410 교통행정관리	
	3400 교통관리비	3420 교통안전	3331 건설행정, 3332 도로건설, 3333 ○○사업 소 운영 3411 교통기획행정, 3412 교통 및 운수지도, 3413 주차관리, 3414 ○○사업소 운영 3421 교통안전시설, 3422 교통안전관리, 3423 교통공원, 3424 운전면허, 3425 ○○사업소 운영
4000 민방위비	4100 민방위 관리비	4110 민방위관리	4111 민방위관리, 4112 비상대책, 4113 병사관 리, 4114 ○○사업소 운영
	4200 소방관리비	4210 소방관리	4211 소방행정관리, 4212 소방방호관리, 4213 소방학교 운영, 4214 ○○소방서 운영
5000 지원 및 기타 경비	5100 지방채상환	5110 지방채상환	5111 지방채상환
	5200 제지출금		
	5300 교부금	5210 제 지출금	5211 제 지출금
	5400 예비비	5310 징수교부금 5320 조정교부금 5410 예비비	5311 징수교부금 5321 조정교부금 5411 예비비

자료: 행정자치부, 「2003년도 지방자치단체 예산과목구분과 설정」, 2002.

3) 성질별 분류: 목(目)별 세출예산분류

지방예산의 성질별 분류는 지방자치단체의 재정지출이 어떠한 형태로 이
루어지고, 어떠한 경제적 기능을 갖는 예산이 어느 정도 지출되고 있는가를

개괄적으로 파악하기 위한 예산분류방식이다. 즉, 지방재정은 민간부문(가계 포함) 경제활동의 몇 가지 국면에서 취득한 재정자금을 다양한 재정수단, 즉 재화와 서비스의 경상구입, 정부의 고정자본형성, 이전적 지출, 융자 등을 통해서 다시 민간의 경제활동으로 환류시키는 지역적인 경제활동이라고 볼 수 있다. 이러한 지방자치단체의 재정활동이 어떤 형태로 환류되는가를 나타내기 위한 예산구분이 성질별 세출예산분류인 것이다.

세출예산의 성질별 분류에 해당하는 목구조는 세출예산의 투자방향을 파악할 수 있게 하고, 예산집행의 기준이 되는 최초의 단위로서 예산집행의 한계를 명확히 하는데, <표 3-13>에서 보듯이 ① 인건비, ② 물건비, ③ 이전경비, ④ 자본지출, ⑤ 융자 및 출자, ⑥ 보전재원, ⑦ 내부거래, ⑧ 예비비 및 기타의 8개 목으로 구성되며, 다시 36개 품목별 분류와 이를 세분화하여 예산의 산출기초가 되는 79개 항목으로 분류된다.

이러한 세출예산의 성질별 구분을 통해서 세출예산의 편성·집행·결산이 공정하게 이루어졌는가, 그리고 예산지출이 지역경제와 국민경제에 어떠한 영향을 미치는가를 판단할 수 있는데, 이는 예산이 인건비, 물건비 등으로 구분되어 지출금액의 산정이 적정하게 이루어졌는가를 평가할 수 있으며, 경상이전, 자본지출 등으로 분류되어 경비지출이 민간부문에 어떠한 영향을 미치는가를 분석할 수 있기 때문이다.

인건비는 지방자치단체의 행정활동에 필요한 직원의 고용에 소요되는 대표적인 의무적 경비이다. 이러한 경직성 경비인 인건비에 대한 경제적 의미를 살펴보면, 지방자치단체의 재화와 서비스의 공급에 필수적인 인적 요소의 경상구입에 필요한 경비로서 공무원의 기본급, 수당, 기타직 보수, 일용인부임 등 인건비의 비목으로 구성된다.

물건비는 지방자치단체 행정사무의 집행에 필요한 원재료, 설비 등의 조

달비 및 기타 활동비로서 기관운영에 통상적으로 소용되는 경상적 경비의 일종이다. 이와 같이 일반적으로 행정서비스의 수단적 성격이 매우 강하기 때문에 경비절감의 최우선 대상이 된다. 이러한 물건비의 비목은 ① 일반운영비, ② 여비, ③ 업무추진비, ④ 복리후생비, ⑤ 의회비, ⑥ 재료비, ⑦ 연구개발비 등 7개 항목으로 구성되어 있다.

이전경비는 지방자치단체로부터 국가 또는 다른 지방자치단체, 개별 가계 또는 기업에 지출되는 단순한 경상이전적 경비이다. 따라서, 이전경비에는 자본이전경비는 제외되며, ① 일반보상금, ② 이주 및 재해보상금, ③ 포상금, ④ 연금부담금 등, ⑤ 배상금 등, ⑥ 출연금, ⑦ 민간이전, ⑧ 자치단체이전, ⑨ 공기업 경상전출금, ⑩ 해외이전, ⑪ 차입금이자 등 11개 비목으로 구성되어 있다.

자본지출비는 일반적으로 지방자치단체의 자본형성과 직결되어 있는 투자적 경비로서 시설비와 같이 직접적으로 자본형성에 투입되는 경비뿐만 아니라, 간접적으로 자본형성이 이루어지는 지방자치단체 또는 민간에 대한 자본보조도 포함된다. 이러한 자본지출비의 비목은 ① 시설비 및 부대비, ② 민간자본이전, ③ 자치단체자본이전, ④ 공기업 자본전출금, ⑤ 자산취득비, ⑥ 기타 자본이전(차관물자 용역대, 건설가계정, 무형고정자산), ⑦ 해외자본이전 등 7개 항목으로 구성되어 있다.

융자 및 출자비는 지방자치단체가 민간, 기업회계 및 양곡관리기금 등 비금융공기업, 자치단체, 금융기관에 대해 융자 및 출자에 소요되는 경비로서 ① 융자금, ② 출자금 등 2개 비목으로 구성되어 있다.

보전재원비는 차입금상환, 지방채상환, 유가증권매입 등 국내차입금의 상환과 차관상환, 기타 해외채무상환 및 차기이월에 소요되는 경비로서 차입금원금 1개 비목으로 되어 있다.

내부거래비는 자치단체 내의 회계 간·계정 간 전출금, 예탁금 등에 소요되는 경비로서 ① 기타회계 전출금, ② 기금전출금 ③ 교육비특별회계전출금, ④ 예탁금, ⑤ 예수금원리금상환 ⑥ 기타 내부거래(감가상각비, 당기순이익, 적립금) 등 6개 비목으로 구성되어 있다.

한편 기능별 예산분류과목(장-관-항-세항)과 성질별 예산분류과목(목-세목)의 중간에 설정된 세세항은 세출예산의 성질별 분류를 보완하는 역할을 하기 위한 것으로 대분류는 성격상으로, 소분류는 지출대상별로 구분하고 있다(<표 3-12> 참조). 이러한 세세항의 분류는 예산의 지출을 경상적 지출, 자본적 지출, 이전적 지출, 부채상환 지출 등으로 구분하기 위한 것이나, 사업예산의 대부분이 이전적 지출에 대한 것이고, 경상사업의 분류가 모호하며, 자본예산체도가 아직 도입되지 않아 그 효용은 다소 떨어지는 예산분류 방식이다.

<표 3-12> 세세항의 과목구조와 예산액

(단위: 억원, %)

대분류	소분류	2002년도 예산액	
		금액(억원)	비중
100 경상예산	110 인건비	74,708	10.5
	120 경상적 경비	90,945	12.7
200 사업예산	210 국고보조사업	223,297	31.3
	220 지방양여금사업		
	230 시·도비보조사업		
	240 자체사업	165,063	23.1
300 채무상환	310 지방채상환	37,956	5.3
	320 채무부담행위상환	3,796	0.5
400 예비비 등	410 예비비	32,867	4.6
	420 기 타	85,301	11.9

<표 3-13> 세출예산과목의 성질별 분류

구 분	비 목
100 인건비	101 인건비: 기본급, 수당, 기타직 보수, 일용인부임
200 물건비	201 일반운영비: 일반운영비, 행사지원비 202 여비: 국내여비, 월액여비, 국외여비, 외빈초청여비 203 업무추진비: 기관운영업무추진비, 정원가산업무추진비, 시책추진업무추진비, 기타업무추진비 204 복리후생비 205 의회비: 의정활동비, 회의수당, 국내여비, 해외여비, 의정운영공통업무추진비, 기관운영업무추진비, 의장단협의체부담금 206 재료비: 재료비, 일시사역인부임, 207 연구개발비: 학술용역비, 전산개발비, 시험연구비
300 이전경비	301 일반보상금: 사회보장적 수혜금, 장학금 및 학자금, 의용소방대지원경비, 자율방범대원 운영비, 통·리·반장수당 및 활동비, 임영장정지원비, 민간인해외여비, 공익근무요원보상금, 행사실비보상금, 예술단원·운동부등 보상금, 기타보상금 302 이주 및 재해보상금: 이주보상금, 재해보상금 303 포상금 304 연금부담금 등: 연금부담금, 의료보험금, 의원상해부담금 305 배상금등 306 출연금: 출연금 307 민간이전: 의료및구료비, 민간경상보조, 사회단체보조금, 민간행사보조·위탁, 민간위탁금, 보험금, 연금지급금, 이차보전금, 운수업계보조금 308 자치단체등이전: 자치단체경상보조금, 징수교부금, 조정교부금, 재정보전금, 자치단체간부담금, 교육기관에 대한 보조금, 예비군육성지원경상보조, 기타부담금 309 공기업경상전출금 310 해외이전: 해외경상이전, 국제부담금 311 차입금이자: 지역개발기금 융자금상환이자, 기타 차입금상환이자
400 자본지출비	401 시설비 및 부대비: 시설비, 감리비, 시설부대비, 행사관련시설비 402 민간자본이전: 민간자본보조, 민간대행사업비 403 자치단체등 자본이전: 자치단체자본보조, 공기관 등에 대한 대행사업비, 예비군육성지원자본보조 404 공기업자본전출금 405 자산취득비: 자산 및 물품취득비, 도서구입비 406 기타자본이전 407 해외자본이전

(계속)

500 용자 및 출자비	501 용자금: 민간용자금, 통화금융기관용자금 502 출자금
600 보전재원	601 차입금 원금: 지역개발기금용자금상환, 예금은행차입금상환, 기타국내 차입금상환, 차관상환, 기타해외채무상환
700 내부거래	701 기타회계전출금 702 기금전출금 703 교육비특별회계전출금 704 예탁금 705 예수금 원리금상환: 예수금원금상환, 예수금이자상환 706 기타내부거래: 감가상각비, 당기순이익, 적립금
800 예비비 및 기타	801 예비비 802 반환금 기타: 국고보조금반환금, 시·도비보조금반환금, 과오납금등, 잡손금, 조상충용충당금

자료: 지방자치단체 예산편성기본지침(행정자치부, 2002)

4) 국가세출예산 과목과 비교

국가예산과목의 기능별 분류는 국가의 기능체계와 공공활동의 영역을 중심으로 구분한 것으로 예산을 통한 자원배분 정책도 이러한 국가기능의 어느 부문에 중점을 둘 것인가에 따라 달라지는데, 국가의 최우선 정책목표를 어디에 두며 예산편성의 중점방향을 어떻게 설정하는냐에 따라 기능별 자원배분의 구조가 달라지는 것이다.

국가예산의 세출과목은 예산회계법 제20조에 의거하여 기능별·성질별 또는 기관별로 장·관·항으로 구분하고 있는데, 이를 지방자치단체의 기능별 세출예산과목을 비교하면 다음과 같다. 즉 국가예산의 경우 정부기능을 일반행정, 방위, 사회개발, 경제개발, 지방재정지원, 제지출금 등으로 구분하여 20개의 관, 69개 항으로 구성되어 있다. 이에 반해 지방예산의 경우는 정부기능을 일반행정, 사회개발, 경제개발, 민방위, 지원 및 기타로 구분하여 16개의 관으로 구성되며, 항과목은 행정조직별로 자치단체가 자율적으로 설정하고 있다.

따라서 국가의 행정기능과 지방자치단체의 행정기능은 그 내용이 다소 상이하므로 예산과목에 대한 기능별 분류방법도 국가와 지방이 다음과 같은 차이점이 있다.

<표 3-14>기능별 세출예산의 중앙과 지방간 과목비교

국가예산			지방예산		
장	관	항	장	관	항
100 일반행정	110 입법 및 선거관계	2개 과목	1000 일반행정	1100 입법 및 선거관계	자치 단체별 자율적 과목설정
	120 사법 및 경찰	4개 과목			
	130 일반행정	4개 과목		1200 일반행정	
200 방위비	210 국방비	2개 과목			
	220 기타방위비	3개 과목			
300 사회개발	310 교육	6개 과목	2000 사회개발	2100 교육 및 문화	
	320 문화 및 관광	3개 과목		2200 보건 및 생활환경개선	
	330 환경개선	2개 과목		2300 사회보장	
	340 사회보장	8개 과목		2400 주택 및 지역 사회 개발	
400 경제개발	410 농림수산물개발	4개 과목	3000 경제개발	3100 농수산물개발	
	420 국토보존개발	6개 과목		3200 지역경제개발	
	430 상공업	4개 과목		3300 국토자원보존	
	440 에너지 및 자원개발	2개 과목		3400 교통관리	
	450 수송 및 통신	9개 과목			
	460 과학기술	3개 과목			
500 지방재정지원	510 지방재정교부금	2개 과목			
			4000 민방위비	4100 민방위관리 4200 소방관리	
600 제지출금 및 기타	610 채무상환	1개 과목	5000 지원 및 기타경비	5100 지방채상환	
	620 제지출금 및 기타	1개 과목		5200 제지출금 5300 교부금	
	630 예비비	1개 과목		5400 예비비	

첫째, 현행 지방예산의 기능별 분류과목 중 국가예산의 과목과 유사한 과목에서 지방예산의 기능별 분류가 미분화되어 있다.

둘째, 국가예산의 기능별 과목의 명칭은 사업단위 명칭이거나 기능단위 명칭인데 비하여 지방예산의 명칭은 행정관리적 기능이 강조되는 명칭을 주로 사용하고 있다.

셋째, 특정한 단위기능으로 구분하기 곤란한 기타경비(국가예산의 경우 제지출금 및 기타, 지방예산의 경우 지원 및 기타경비) 중에서 전출금 항목에서 차이가 발생하고 있다. 다시 말해 지방예산에서는 각종 전출금을 함께 지원 및 기타경비의 세항으로 분류하고 있으나, 국가예산의 경우는 전출되는 특별회계의 기능에 따라 장·관의 기능별로 분류하고 있다.

3. 지방공기업회계의 구성 및 예산분류체계

가. 예산분류체계

지방공기업특별회계의 예산제도는 일반회계와 기본적으로 그 틀과 접근을 달리하고 있다. 지방공기업특별회계 예산은 당해 사업의 운영계획과 기능에 따라 구분하고 있다. 즉, 예정수입·예정치출로 대별하여 이를 수익적 수입·지출, 자본적 수입·지출로 구분한 후 각각 관·항으로 구분한다. 관·항의 구분 및 설정은 기업회계기준에 따라 전국의 지방공기업특별회계에 공통적으로 적용하고 있다. 세항·목의 구분 및 설정은 행정자치부장관이 정하며 각 사업별로 특성에 따라 기능별로 원가계산이 가능하도록 편제되어 있다.

구체적으로 지방공기업예산의 내용(지방공기업법 제25조, 영제19조)을

살펴보면 다음과 같다.

- ① 사업운영계획은 당해사업연도 업무활동 목표에 대한 개요를 담고 있다.
- ② 예산총칙은 업무예정량, 수익적 수입 및 지출, 자본적 수입 및 지출, 계속비, 채무부담행위 등에 관한 총괄적 규정과 지방채, 일시차입금, 예산 전용금지과목, 이익잉여금처분, 중요자산의 취득·처분 등 예산 운영에 관하여 필요한 사항을 규정한다.
- ③ 사업예산은 경영성과 파악을 위한 예산으로 수익과 비용에 관한 수익적 수입 및 지출의 예산을 정한다.
- ④ 자본예산은 건설개량 등 투자계획과 기업채 상환계획을 표시하는 자금예산으로 자본적 수입과 지출에 관한 예산이다.
- ⑤ 자금운영계획중 사업·자본예산은 발생주의 회계방식에 의하여 당해 연도분만 계상되어 있고, 현금지출은 수반하지 않는 항목도 포함되어 있어 가용자금의 실제 규모 파악이 곤란하다. 이를 보완하기 위해 현금수지 방식에 의한 자금운영계획을 수립하고 있는 바, 이는 경영활동에 수반되는 현금수지를 건전한 상태로 유지하여 자금수요에 대한 적정한 자금조달을 도모하려는데 그 뜻이 있다.

<표 3-15> 지방공기업특별회계의 예산과목구분

사업예산		자본예산		자금예산	
수입계(A)	xx,xxx	수입계(A')	x,xxx	수입계(A'')	xx,xxx
영업수익	x,xxx	자본잉여금수입	x,xxx	영업수익	x,xxx
영업외수익	xxx	고정자산매각수입	xxx	영업외수익	xxx
특별수익	xx	고정부채수입	xx	특별수익	xx
				고정부채수입	xx
				자본잉여금수입	x,xxx
				고정자산매각수입	xxx
				이월금	xx
지출계(B)	xx,xxx	지출계(B')	x,xxx	지출계(B'')	xx,xxx
영업비용	x,xxx	가동설비자산	x,xxx	영업비용	x,xxx
영업외비용	xxx	비가동설비자산	x,xxx	영업외비용	xxx
특별손실	xx	투자자산	xxx	특별손실	xx
예비비	xx	고정부채상환금	xxx	가동설비자산	x,xxx
		예비비	xx	비가동설비자산	x,xxx
				투자자산	xxx
				고정부채상환금	xxx
				예비비	xx
차액(A-B)	x,xxx	차액(A'-B')	△x,xxx	차액(A''-B'')	-

주 : 사업예산·자본예산의 구분은 관의 분류이며, 영업수익·영업비용·재산매각수입 등의 구분은 항의 분류임

나. 예산과목구조(상수도사업의 예)

1) 사업예산의 과목구조

지방공기업의 사업예산은 수익적 수입과 수익적 지출로 구분하며 각각 사업수익과 사업비용을 담고 있다. 구체적으로 과목구조를 보면 수익과 비용 모두 사업과 영업활동에 대한 영업수익, 영업비용 그리고 영업 이외의 활동에 대한 영업외수익과 영업외비용으로 구분하고 있다. 그 외에 자산처분 등에 따른 특별수익과 특별손실과목을 설정하고 있다. 따라서 기업회계의 과목구조와 동일한 체계를 지니고 있다고 볼 수 있다.

<표 3-16> 수익적 수입(수익)의 과목 구조

관	항	세 항	목	산출기초
상수도 사업수익	영업수익	급수수익	가정용	
		급수공사수익	...	
		온천수익	...	
	영업외수익	수입이자	...	
		타회계부담금수입		
	특별수익	고정자산처분이익		
전기손익수정이익				

<표 3-17> 수익적 지출(비용)의 과목구조

관	항	세 항	목	산출기호
상수도 사업비용	영업비용	원·정수비	인건비	
		배수·급수비	...	
		급수공사비	...	
		감가상각비		
	영업외비용	지급이자	...	
		자산감모손실비		
	특별손실	고정자산처분손실		
		전기손익수정손실		
	예비비	예비비		

2) 자본예산의 과목구조

지방공기업의 자본예산은 크게 자본적 수입과 자본적 지출로 구분하고 있으며 그 구성체계는 자본적 수입의 경우 고정자산, 고정부채 및 자본계정을 두고 있다. 반면에 자본적 지출은 고정자산, 고정부채의 계정으로 이루어져 있다. 따라서 기업회계의 과목구조와 유사하게 구성되어 있다고 할 수 있다. 다만 자본적 수입의 경우 시설분담금, 공사부담금을 자본잉여금으로 하여 정부사업의 특성을 보이고 있다.

<표 3-18> 자본적 수입의 과목구조

관	항	세 항	목	산출기호
자본적 수입	고정자산 매각수입	토지	자산매각수입	
		건물	...	
		기계장치	...	
	고정부채수입	외국차관	...	
		재정자금		
	자본잉여금	시설분담금		
		공사부담금		

<표 3-19> 자본적 지출의 과목구조

관	항	세 항	목	산출기호
자본적 지출	가동설비자산	토지	자산취득비	
		건물	...	
		구축물	...	
		기계장치		
	비가동 설비자산	건설가계정	...	
		...		
	투자자산	투자자산		
	고정부채 상환금	외국차관		
		재정자금		
	예비비	예비비		

제3절 회계분류체계 현황

1. 회계의 구성체계

예산과 회계를 연계시키기 위해서는 각 과목구조를 살펴볼 필요가 있다. 다만 우리 나라의 회계체계는 일반적으로 법의 규정을 중심으로 이루어지고 있기 때문에 여기에서는 특별회계를 중심으로 계정과목을 살펴보고자 한다.

<표 3-20> 지방공기업 특별회계의 계정과목

대분류	중분류	소분류
자산	유동자산	현금예금, 수용가미수금, 유가증권, 저장품, 기타유동자산
	투자 및 기타자산	투자유가증권, 출자금, 장기대여금, 기금융자금, 전신전화가입권, 기타투자 및 각종보증금
	가동설비자산	토지, 입목, 건물, 구축물, 기계장치, 차량운반구, 공기구비품
	무형자산	기타시설이용권, 차지권, 특허권, 기업채발행자금및기업채발행비, 개발비, 시험연구비
부채	유동부채	단기차입금, 미지급금, 미지급비용, 선수금, 예수금, 선수수익, 유동성장기부채, 기타유동부채
	고정부채	외국차관, 지방채, 재정자금, 타회계차입금, 충당금, 기타고정부채
자본	자본금	원시자본금, 타회계출자자본금, 국고교부자본금
	잉여금	자본잉여금, 이익잉여금
수익	영업수익	급수수익, 수탁공사수익, 온천사업수익, 융자금이자수익, 용지매출수익, 주택분양수익, 임대사업수익, 관리사업수익, 기타영업수익
	영업외수익	수입이자및배당금, 타회계부담금수입, 외환차익, 외화평가이익, 대손충당금환입, 기타영업외수익
	특별이익	고정자산처분이익, 투자자산처분이익, 채무면제이익, 기타특별이익
비용	영업비용	원수및취수비, 정수비, 배수비, 업무비, 관리비, 수탁공사비, 온천사업비, 대손상각, 기금관리비, 지급이자및지방채취급제비용, 용지매출원가, 주택분양원가, 임대사업비, 관리사업비, 업무관리비, 감가상각비
	영업외비용	외환차손, 외화평가손실, 재고자산평가손실, 재고자산감모손실, 기타영업외비용
	특별손실	고정자산처분손실, 투자자산처분손실, 임시손실, 기타특별손실
	당기순손익	당기순(손)익

현행 지방자치단체 예산회계의 경우 일반회계, 기타특별회계, 기금은 현금주의·단식부기방식을 채택하고 있고 지방공기업특별회계는 발생주의에 의한 복식부기방식을 적용하고 있다. 이에 따라 일반회계를 비롯한 정부형 회계는 기본적으로 세입과 세출에 대해 수입과 지출계정을 두고 있다. 반면에 지방공기업특별회계의 계정구분(지방공기업법 시행령 제12조)은 자산계정, 부채계정, 자본계정, 수익계정 및 비용계정을 두고 필요한 정리계정을 두고 있으며, 계정의 구체적인 과목구분은 행정자치부 장관이 정하도록 하고 기업회계기준을 준용하여 공통적으로 운영하고 있다.

구체적으로는 지방공기업특별회계의 계정과목은 <표 3-20>에서와 같이 자산계정에서는 유동자산, 투자자산, 고정자산, 무형자산 등을 포함하고 부채계정은 유동부채와 고정부채로 구분하며, 자본계정은 자본금과 잉여금으로 구분한다. 한편, 수익계정은 영업수익, 영업외수익, 특별이익을 두고 비용계정은 영업비용, 영업외비용, 특별손실, 당기순이익(손실)으로 구분하고 있다.

2. 회계과목구조(상수도사업의 예)

가. 대차대조표

결산서류는 대차대조표, 손익계산서, 이익잉여금 처분계산서(또는 결손금 처리계산서), 회전기금운용상황서, 결산부속명세서 등이 있다.

구체적으로 대차대조표의 경우 자산계정은 기업이 소유하는 유형·무형의 재산상의 권리로서 유동자산과 고정자산으로 구분하고 유동자산은 다시 당좌자산, 재고자산으로 고정자산은 투자자산, 유형자산, 무형자산으로 구분한다. 부채계정은 지방채 및 기타의 채무로서 유동부채와 고정부채로 구분하며, 자본계정의 경우 자본은 자산총액에서 부채총액을 공제한 순자산으로 정의하며 자본금, 자본잉여금, 이익잉여금으로 구분하고 있다.

<표 3-21> 지방공기업 특별회계의 대차대조표

과 목	금 액	
자 산		
I. 유동자산		(XXXXXXXXXX)
1. 현금예금		XXXXXXXXXX
2. 수용가 미수금	XXXXXX	
대손충당금	XXXX	XXXXXX
3. 저장품		XXXX
4. 미수수익		XXXX
II. 고정자산		(XXXXXXXX)
1. 투자 및 기타자산		XXXXXX
2. 가동설비자산		XXXXX
3. 무형고정자산		XXXX
4. 비가동설비자산		XXXX
자 산 총 계		XXXXXXXXXX
부 채		
I. 유동부채		(XXXXX)
1. 유동성장기부채		XXXX
2. 미지급금		XXXX
3. 미지급비용		XXXX
4. 예수금		XXXX
II. 고정부채		(XXXXXX)
1. 재정자금		XXXX
2. 지방채		XXXX
부 채 총 액		XXXXXXXXXX
자 본		
I. 자본금		(XXXX)
II. 자본잉여금		(XXXXX)
1. 시설분담금		XXXX
2. 기부금		XXX
3. 채평가 적립금		XXXX
III. 이익잉여금		(XXXX)
1. 이익준비금		XXX
2. 시설확장적립금		XXX
3. 감채적립금		XXX
자 본 총 계		XXXXXXXXXX
부채와 자본총계		XXXXXXXXXX

<표 3-22> 지방공기업 특별회계의 손익계산서

과 목	금 액	
I. 영업수익		XXXXXX
1. 급수수익	XXXX	
2. 급수공사수익	XXXX	
II. 영업비용		XXXXXX
1. 원수·취수비	XXXX	
2. 정수비	XXXX	
3. 급수비	XXX	
4. 관리비	XXX	
5. 감가상각비	XXX	
III. 영업이익(손실)		XXXXXX
IV. 영업외수익		XXXXXX
1. 수입이자	XXXX	
2. 타회계부담금	XXXX	
V. 영업외 비용		XXXXXX
1. 지급이자	XXXX	
2. 기타영업외비용	XX	
VI. 경상이익		XXXXXX
VII. 특별이익		XXXX
VIII. 특별손실		XXXX
IX. 당기순이익		<u>XXXXXX</u>

3. 특별회계의 재무보고 유형

지방자치단체의 현행 예산회계제도를 회계처리 방식과 거래인식기준(recognition criteria) 면에서 파악하면 크게 일반회계, 기타특별회계, 기금을 중심으로 하는 유형과 특별회계 등 두가지 유형으로 구분할 수 있으며 이중 전자는 지방재정법에 근거하여 현금주의에 기초한 단식부기제도를 채택하고 있다. 즉, 이들 회계는 현금의 유입과 유출에 따라 수입(수익)과 지출(비용)을 인식하고 현금이 수반되지 않는 거래들을 회계처리의 대상에서 제외시키는 인식기준을 취하고 있다. 이에 비해 지방공기업특별회계는 지방공기업법에 근거하여 일반 민간기업과 유사한 발생주의에 기초한 복식부기제도를 채택하고 있다.

일반회계와 기타특별회계의 경우 회계처리에 필요한 회계기준은 민간기업과 같이 체계적으로 정립되어 있지 않고, 지방재정법 등 관련법규가 일종의 회계기준 내지 실무지침의 역할을 수행하고 있다. 다만, 지방공기업특별회계의 경우 지방공기업법에 의해 민간기업의 회계기준이 원용되고 있다.

따라서 지방공기업은 개별 공기업 단위로 재무보고서가 작성되고 있으며 지방공기업법을 토대로 발생주의에 기초한 복식부기 회계방식에 의해 민간기업과 유사한 재무제표를 만들고 있다.

이에 따라 지방공기업특별회계는 자산과 부채(특히 비재무적 자산과 부채)에 대한 인식을 하고 있다고 볼 수 있다.

<표 3-23> 지방회계의 재무보고서 유형

구 분	일반회계	지방공기업특별회계
재무보고서	<ul style="list-style-type: none"> ·세입세출결산서 ·기금결산보고서 ·채권현재액보고서 ·채무결산보고서 ·공유재산증감 및 현재액보고서 ·물품증감 및 현재액보고서 	지방공기업법 제35조 및 제46조 <ul style="list-style-type: none"> ·결산 및 사업보고서 ·회계감사보고서 ·재무제표 ·경영실적평가보고서 ·동법시행령에서 정하는 서류
부속명세서	<ul style="list-style-type: none"> ·결산수지상황총괄 ·총수입 및 지출액 증명 ·세입세출결산 총규모 ·전년도 결산대비 ·재원별 경제성질별 결산액 ·세입세출결산 회계별 규모 (전년도 대비) ·세입금불납결손 사유별현황 ·기능별 성질별 결산현황 ·세출예산 불용액 현황 ·보조금 집행현황 ·주요사업 추진현황 ·미완공 중단 사업조서 ·세입세출외현금 종류별 현재액 	<ul style="list-style-type: none"> ·현금예금명세서 ·영업미수금명세서 ·기타미수금명세서 ·저장품명세서 ·유가증권명세서 ·기타유동자산명세서 ·가동설비자산명세서 ·비가동설비자산명세서 ·기금융자금명세서 ·투자외 기타자산명세서 ·무형고정자산명세서 ·미지급비용명세서 ·미지급금명세서 ·기타유동부채명세서 ·지방채명세서 ·충당금명세서 ·감가상각비명세서 ·매출원가명세서 ·잉여금명세서 ·기금융자수익명세서 ·재무제표와 예산결산서 차이명세서
기타	<ul style="list-style-type: none"> ·채무부담행위조서(예산서) ·명시이월조서(예산서) ·계속비조서(예산서) 	

주: 지방재정법·시행령, 지방공기업법·시행령 등을 토대로 작성한 것임

제4절 정부예산 및 회계체계의 문제점

1. 현금주의회계로 인한 문제

정부회계에 있어서 예산과 회계의 연계 문제는 현실적으로 정부예산은 현금주의로 인식하는데 반해 회계결산은 발생주의회계로 처리하고 있기 때문에 근본적으로 발생한다. 예컨대, 인식기준의 차이로 인해 발생주의에서 나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하게 된다. 둘째로는 회계기간의 상이함에서 나타날 수 있다. 예산을 편성하고 이를 집행하는 과정에서 출납폐쇄기한(예: 13월, 14월)을 두는 경우 회계결산시 발생주의기준에 따라 12월로 회계처리를 마감하면 자연히 예산과 회계를 연계하여 분석하기 곤란하다. 셋째로는 실제로 예산과목과 회계과목이 상이하기 때문에 양자를 연결하는 것이 불가능하다. 이러한 문제는 일반회계와 지방공기업회계 간에 통합재무제표를 작성하는 경우에도 발생하게 된다.⁴⁰⁾

현금주의에 의한 정부회계처리에 있어서 대부분 국가는 공공책임성을 확보하고 내부통제를 목적으로 예산집행을 명령하는 직원(재무관 또는 경리관)과 지출기관(지출관, 출납공무원)을 분립하는 원칙을 취하고 있다. 이 경우 전체적인 예산의 관리상황을 파악할 수 없어 예산을 초과지출하거나

40) 현금주의에 기초한 현행의 정부예산회계는 실제로 예산을 배정받은 경우 그 자체를 거래로 인식한다. 즉, 예산상의 금액을 기준으로 실제 집행금액을 대조하는 방식을 통해 회계처리하기 때문에 예산과목이 그대로 회계과목으로 사용된다. 이와 같은 상태에서는 예산과 회계의 연계 문제를 논하는 것이 무의미하다. 특히, 정부예산은 대체로 기능별, 조직별, 사업별, 활동별로 구분하여 설정되는데 비해 회계는 비용 혹은 비목별로 재무제표가 작성되고 있기 때문에 양자를 연결하여 분석하는 것이 곤란한 측면을 지니고 있다.

예산에 미달하게 집행하는 경우가 발생하게 된다. 이와 같은 문제점을 해소하기 위한 방편으로 지출원인행위회계를 사용하는 국가가 있다. 즉, 지출원인행위회계는 물품이나 용역을 주문하거나 계약한 경우에도 거래로 기장한다. 이 회계는 주로 지출과 관련하여 인식되는데, 이 회계를 채택하면 예산 초과지출을 방지하고 예산집행관리자가 예산집행에 대한 전체적인 현황을 파악할 수 있다.

그리고 현행 예산회계제도는 기본적인 회계 개념들 - 자산, 부채, 순자산, 비용, 수익개념을 체계적으로 반영하고 있지 않기 때문에 지방재정에 관한 정확한 재무정보를 파악할 수가 없다. 예를 들어, 지방재정법 등에 의해 파악되고 있는 지방자치단체의 자산(공유재산, 물품, 채권, 공공시설 등)은 대체로 자치단체의 법적 권리와 의무를 나타내는 채권, 채무와 법적 소유권을 나타내는 재산과 물품 중심으로 대장에 기록관리되고 있는 실정이다. 뿐만 아니라 민간기업에서 보편화되어 있는 자산의 평가와 감가상각이 이루어지지 않아 실제 소비되는 자원의 규모가 상대적으로 과소 평가되는 경향이 있다. 마찬가지로 회계적 의미의 부채 개념이 적용되지 않고 있다.

2. 경상지출과 자본지출의 구분 문제

현행 예산회계제도는 경상적 지출과 자본적 지출을 구분하지 않고 있어서 진정한 의미에서의 재정상태와 재정실적에 대한 정보를 제공해주지 못하고 있다. 예컨대, 현행 현금주의 회계에서는 중장기적으로 사회에 많은 편익을 가져다주는 사회간접자본과 같은 유형자산을 비롯하여 일정 규모 이상의 건설, 증축, 개량, 시설장비 구축에 대한 투자를 단순히 일시적인 지출로

인식하기 때문에 정확한 비용의 계산을 해주지 못하고 있다. 우리 나라의 경우 특별회계가 어느 정도 자본예산의 특성을 지니지만, 특별회계 중에서도 경상예산이 존재하고 일반회계 내에서도 자본예산의 특성이 존재하는 복합적 예산체제가 운영되고 있다.

3. 법령체계상의 문제

현행의 정부회계는 이론적 회계개념에 입각한 제도가 아니고 법규에 의해 조문화된 실무적 지침의 성격을 지니고 있으며 예산준수 여부와 통제에 초점을 맞추는 책임회계의 성격이 강하다. 다시 말해 지방자치단체의 일반적인 재정·예산·회계에 관한 기본 사항은 지방자치법, 지방재정법, 그리고 지방공기업법 등에 의해 규정되고 있으나 사실상 통일된 회계처리기준이 없는 상태이고, 이러한 상태에서 예산과 회계를 체계적으로 연계하는 시스템이 제대로 정립되어 있지 못하다. 이에 따라 현행 지방예산회계제도는 예산의 편성과 예산집행의 법규수준에 중점을 두는 행정통제위주의 체제를 취하는 한편 회계관련 제반 규정은 회계기준이라기보다는 지방자치단체의 운영과 사무관리의 지침적 성격을 지니며, 예산과 재정 그리고 회계가 혼합되어 있다. 결과적으로 현행 법체계 내에서는 정확한 예산과목과 회계과목을 추출하기가 곤란하다.

4. 과목연계상의 문제

현행 예산과목과 회계과목을 기초로 연계를 시도할 경우 다음과 같은 이유로 인해 현행 예산과목을 그대로 사용할 수는 없다.

- (1) 현행 지방자치단체의 예산과목은 현금주의(수정 현금주의)를 반영하여 설계되어 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않다.
- (2) 현금의 입·출금을 기준으로 설정된 현행 예산과목에는 자산과목이 거의 설정되어 있지 않으며, 일부 자산과목은 수익과목이나 비용과목의 형태로 나타나 있다.
- (3) 동일한 성격의 자금이 세입과 세출에서 서로 다른 이름으로 설정되어 있다(예: 세출 민간융자금, 세입 민간융자금상환수입).
- (4) 일부 예산과목의 경우 기업회계의 회계과목과 다른 방식으로 표현되어 있어서 회계적 의미를 정확히 파악하기 어렵다(예: 세입 예수금상환금, 예수금이자수입, 예탁금수입).
- (5) 사회간접자본, 문화재, 방위용자산, 공동체자산과 같은 정부부문 특유의 자산을 나타내는 회계과목이 없다.
- (6) 정부부문의 결산 결과 나타나는 세계잉여금 등은 민간부문의 이익잉여금과는 성격이 상이하다.
- (7) 민간부문의 매출개념과 직접 대응하지 않는 경우도 있다.

5. 재무보고서의 문제

현재는 일반회계·기타특별회계·기금과 지방공기업특별회계간에 재무보고서의 종류와 양식체계 등에 있어서 매우 상이한 실정에 있다. 다시 말해 일반회계, 기타특별회계, 기금은 현금주의에 기초한 단식부기 회계방식에 의해 세입세출결산서 및 부속서류를 산출하도록 되어 있으며, 민간기업 방식의 재무제표는 만들지 않고 있다. 반면에 지방공기업특별회계는 발생주의에 기초한 복식부기 회계방식에 의해 민간기업과 유사한 재무제표를 만들고 있어 대조를 이루고 있다. 그러나 예산과 회계를 연계시킬 때 회계의 인식기준과 재무제표의 유형·내용 등에 있어서 각 회계간(일반회계, 특별회계간)에 일정한 통일성을 유지해 주지 못한다면 적절한 통합적 재무정보를 공급할 수 없는 문제점이 발생할 수 있다.

6. 지방공기업특별회계 과목구조상의 문제

자본예산의 경우 회계과목의 구분을 어느 정도 일치시키고 있으나, 연계분석은 곤란하다. 즉, 유동자산과 고정자산의 구분이 없고 특히 유동자산의 세부구분이 안되어 있다. 유동부채와 고정부채의 구분이 없고 유동부채에 대해서도 구분이 되어 있지 않다. 특히, 자본예산에서는 자본적 수입과 자본적 지출간에 대응이 이루어지지 않는 문제를 안고 있다. 예컨대, 투자자산의 경우 감소 항목이 없고 자본금과 이익잉여금도 표시되지 않고 있다. 사업예산의 경우도 회계의 구분과 과목상으로 연계되어 있으나, 실제 손익계산서상의 편제와 차이가 있어 연계분석은 곤란하다.

따라서 지방공기업회계의 경우에도 예산과 실적의 대비분석은 물론 예산 과목과 회계과목의 연계는 전체적인 대분류(관, 항)의 기본구조를 조정하는 작업이 필요하며, 소분류(세항, 목)의 경우 과목이 추가되거나 일치시키는 작업이 요구된다.

이처럼 예산서와 결산서류의 정보가 연계되어 분석되지 않고 예산과 실적대비가 곤란하고 회계와 연계되지 못하는 근본적인 이유는 예산체계는 회계연도기간 동안의 증감변동사항만을 나타내고 재무제표는 스톡을 표시하는 보고서(대차대조표), 손익계산서 등으로 분류되어 있다. 즉, 현재의 자본예산은 장기적인 자산과 부채만을 포함하고 있다. 따라서 기록방식을 복식부기로 하여 예산과 실적을 비교하기 위해서는 사업예산과 자본예산의 연계속에서 스톡과 자금흐름을 파악하는 보다 구체적인 논의가 필요할 것이다.

제4장 외국의 사례

제1절 IMF의 GFS 분류기준

1. 정부재정통계(GFS)의 분석체계

가. GFS 시스템구조

정부운영을 관리하고 경제에 미치는 영향 등을 파악하기 위해서는 정부 거래를 일정한 분석 틀에 의해 체계적으로 구성하는 것이 필요하다. 일반적으로 정부거래는 그 목적에 따라 다음의 3가지로 구분하여 살펴볼 수 있다.

① 회계책임성 목적에서는 정부거래를 거래가 이루어지는 정부단위별로 구성하는 것이 필요하다.

② 물품의 구매활동 또는 기획 목적에서는 물품의 구입항목 또는 제공되는 서비스의 종류별로 정부거래를 구성할 필요가 있다.

③ 조세부과 또는 통제 목적에서는 정부거래를 특정 거래자별로 구성하는 것이 요구된다.

전통적으로 정부는 현금수입과 현금지출 만을 포함하는 현금주의(cash basis)에 기초하여 회계를 처리하여 왔으나, 재정정책(fiscal policy)의 수행 면에서 보면, 현금거래에만 의존하는 것은 재정행위 시점과 그에 대한 비용지급 시점을 분리하지 않아 경제에 대한 정부재정의 영향 등을 적정하게 파악하기 어렵다. 즉, 현금거래는 재정정책의 평가를 위한 기초자료로서 제약과 한계를 지닌다. 이에 따라 전 세계적으로 정부거래를 발생주의에 의해 처리하는 자원중심회계(resource-based accounting)로의 이전이 이

루어지고 있다.

정부거래에 관한 기본개념과 정의 등 개념적이고 회계적인 분석 틀은 경제적 논리와 원칙에 의한다. 예컨대, 경제적 사건의 기록 기준으로서 발생주의란 경제적 가치가 창출, 전환, 교환, 이전, 소멸될 때 기록하는 기준이며, 현금주의는 현금이 수취 또는 지불될 때 기록하는 인식기준이다. 정부의 주된 기능은 ① 개인적 및 집단적 소비를 위한 시장 외적인 재화·용역의 공급, ② 소득 및 부(wealth)의 재분배를 통한 공공정책의 수행이다. 따라서 이러한 정부의 기능과 성격이 고려되어야 한다.

나. 재무제표의 구성

GFS 분석체계의 핵심은 4가지 재무제표이다. 이중 3개 재무제표는 모든 저량의 변동이 유량에서 초래되었음을 표시하도록 결합될 수 있다. 다시 말해 정부운영표, 기타경제적흐름표, 대차대조표는 상호 연결되어 표시된다. 그리고 또 하나의 재무제표는 유동성에 대한 중요한 정보를 제공하는 현금원천 및 사용표가 포함된다.

1) 정부운영표(Government Operations Table)

정부운영표는 일정 회계기간의 정부거래 내역을 표시한다. 이 재무제표에서 정부거래는 재정정책을 수행하는 주요 수단으로서 재정정책이 정부의 순자산, 자산, 부채에 미치는 영향을 보여줄 수 있도록 거래를 분류하고 있다. 구체적으로 정부운영표에서는 i) 거래를 통한 수익, 비용, 순자산 변화, ii) 자산거래(비재무적 자산 및 재무적 자산), iii) 부채거래, iv) 거래에 의한 순자산 변동 등이 나타난다. 정부운영표의 구성은 수익, 비용, 운영

수지로 표시된다.

수익은 순자산을 증가시키는 거래이다. 따라서 고정자산의 처분은 순자산에 영향을 주지 않으므로 수익으로 처리되지 않는다. 비용은 순자산을 감소시키는 거래이다. 따라서 고정자산의 취득은 순자산에 영향을 주지 않으므로 비용으로 처리하지 않는다. 총운영수지는 수익에서 비용(감가상각비 제외)을 차감한 금액이다. 여기서 감가상각비(고정자산의 소비)는 사실상 측정하기 어려워 만족스러운 수치를 얻기 어렵다. 한편, 순운영수지는 수익에서 비용(감가상각비 포함)을 차감한 것으로 모든 경상비용을 고려한다는 점에서 선호되는 경향이 있다.

<표 4-1> 정부운영표의 양식

순자산에 영향을 미치는 거래 :
·수익(Revenue) -조세 -사회기여금 -보조금 -기타수익
·비용(Expense) -급여 -재화·서비스의 사용 -고정자본의 소비 -이자지급 -보조금 -교부금 -사회적 부가급여 -기타비용
·순/총 운영수지(Net/ Gross Operating Balance)
비재무적 자산의 거래 :
·비재무적 자산의 순취득 -고정자산 -재고자산의 변동 -가치저장자산 -생산되지 않는 자산(Nonproduced Assets)
·순융자/차입(Net Lending/Borrowing)
재무적 자산과 부채의 거래 :
·재무적 자산의 순취득 -국내 -국외
·부채의 순발생 -국내 -국외

- 주: 1) 순융자/차입은 순/총 운영수지에서 비재무적 자산거래를 차감한 금액임
 2) 순융자/차입은 재무적 자산과 부채의 거래와 동일한 금액임.
 3) 생산되지 않는 자산(Nonproduced Assets)은 토지, 지하자원과 같이 다른 재화를 생산하는데 투입되는 자산을 의미함

2) 기타 경제적 흐름표(Statement of Other Economic Flows)

기타 경제적 흐름표는 정부운영 이외의 요인으로 초래되는 정부재정상태의 변화를 표시한다. 이 재무제표는 i) 순자산의 증감변화, ii) 자산(비재무적 자산 및 재무자산의 재평가 등에 의한 순자산 변동), iii) 부채(재평가 등 순자산 변동), iv) 순자산의 증감변동을 나타낸다.

즉, 기타 경제적 흐름표는 정부운영의 결과로 볼 수 없는 요인에 의한 순자산의 변화 내용을 표시한다. 즉, 비재무적 자산의 재평가 및 양적 변화, 재무적 자산의 재평가 및 양적 변화, 부채의 재평가 및 양적 변화 등이다. 이 경우 자산·부채의 가치 변화는 재평가에 의해 나타나고 자산·부채의 양적 변화는 거래 이외의 여러 가지 요인(재난재해, 채무탕감, 자산의 폐기, 합병 등)에 의해 이루어진다.

<표 4-2> 기타 경제적 흐름표

- | |
|-------------------------------|
| ·기타 경제적 흐름에 의한 순자산의 변동 |
| ·비재무적 자산(Nonfinancial Assets) |
| -보유이득 |
| -기타 양적 변화 |
| ·재무적 자산(Financial Assets) |
| -보유이득 |
| -기타 양적 변화 |
| ·부채(Liabilities) |
| -보유이득 |
| -기타 양적 변화 |

3) 정부대차대조표 (Government Balance Sheet)

정부대차대조표는 회계연도의 기초 및 기말의 정부 자산, 부채, 순자산의 기록이다. 즉, 정부대차대조표는 회계기간의 기초 및 기말의 자산과 부채의 저장(stock)을 표시한다. 이 경우 순자산은 총자산에서 총부채를 차감한 잔여액으로 정의된다. 순자산의 변화는 재정활동의 유지가능성을 진단하는 유용한 판단지표로서 활용되고 있다.

<표 4-3> 정부대차대조표의 양식

구 분	기초 대차대조표	기말 대차대조표
순자산(Net Worth)		
비재무적 자산(Non financial Assets)		
- 고정자산		
- 재고자산		
- 가치저장자산		
- 생산되지 않는 자산		
재무적 자산(Financial Assets)		
국내		
- 현금과 예금		
- 주식 이외의 유가증권		
- 융자금		
- 주식과 기타 지분		
- 보험적립금		
- 파생금융상품		
- 기타 미수계정		
국외		
- 현금과 예금		
- 주식 이외의 유가증권		
- 융자금		
- 주식과 기타지분		
- 보험적립금		
- 파생금융상품		
- 기타 미수계정		
화폐성 금과 특별인출금		
부채(Liabilities)		
국내		
- 현금과 예금		
- 주식 이외의 유가증권		
- 융자금		
- 주식과 기타지분(공기업만)		
- 보험적립금		
- 파생금융상품		
- 기타 미지급계정		
국외		
- 현금과 예금		
- 주식 이외의 유가증권		
- 융자금		
- 주식과 기타지분(공기업만)		
- 보험적립금		
- 파생금융상품		
- 기타 미지급계정		

4) 현금수입지출표(Statement of Source and Uses of Cash)

현금수입지출표는 정부현금운영(government cash operations)을 표시한다. 즉, 경상거래, 자본거래, 현금이외의 재무적 자산 및 부채 관련 거래들의 유입 및 유출된 현금의 총량을 나타낸다. 따라서 비현금거래(미수금, 미지급금 등 발생주의 항목 및 상각비)와 현물거래(현물교환, 현물출연)는 나타나지 않는다.

이와 같은 GFS 분석 틀을 종합적으로 정리하면 <그림 4-1>과 같다.

<그림 4-1> GFS의 분석틀

(저량변수)	(유량변수)	(유량변수)	(저량변수)
기초대차대조표	정부운영표	기타경제적흐름표	기말대차대조표
순자산 =(비재무적자산 +재무적순자산) =(재무적자산-부채)	(수익-비용) =거래에 의한 순자산의 변동 =(비재무적자산거래+순융자/차입) =(재무적자산거래-부채거래)	기타경제적흐름에 의한 순자산변동 =(보유이득과 비재무적자산의 기타양적변화+기타경제적흐름에 의한 순재무적자산변동) =(보유이득과 재무적자산의 기타양적변화-보유이득과 부채의 기타양적변화)	순자산 =(비재무적 자산 +재무적 순자산) =(재무적자산-부채)

2. 재무제표의 구성요소

가. 정부자산(Government Assets)

1) 자산의 정의

정부자산은 정부기관이 소유권을 보유하고 이들 자산을 일정기간 보유 또는 사용함으로써 경제적 효익을 창출 할 수 있는 자산이다. 따라서 정부기관이 소유 및 통제하지 않는 자산과 경제적 가치가 없는 자산은 제외된다.

경제적 자산(economic assets)의 정의는 개별 기관 또는 여러 기관이 집단적으로 소유권을 행사하고 소유자가 일정기간 이들을 보유, 사용함으로써 경제적 편익(효익)을 향유하는 자산을 말한다. 일정 시점의 자산가치는 시장가격으로 기록된다. 즉, 이는 평가시점에서 당해 자산을 획득하기 위해 지불해야 하는 금액으로 사용연수 및 기타 조건을 고려하여 평가한다. 모든 경제적 자산은 재화·용역의 생산과정에서 자산(예 : 이자수입, 임대료 등)의 형태로 편익이 창출된다.

IMF는 자산을 우선 재무적 자산과 비재무적 자산으로 구분한다. 재무적 자산(financial assets)의 정의는 자산의 소유자가 다른 기관에 대해 체결된 계약 내용에 따라 지불을 보장받는 자산이다. 따라서 재무적 청구권 이외에 화폐성 금, 특별인출권(SDRs)도 재무적 자산에 속한다. 재무적 청구권의 대표적인 것으로는 현금, 예금, 융자금, 유가증권, 파생금융상품, 미수금, 미지급금 등이 있다. 한편, 비재무적 자산거래(non-financial assets)는 자산의 원천과 사용을 기준으로 분류할 수 있다. 원천 측면에서는 생산된 자산(produced assets)과 생산되지 않는 자산(non-produced assets)으로 구분되며, 사용의 측면에서는 고정자산(예: 건물, 기계장치 등), 재고자산(미분양토지 등), 가치저장자산(문화재, 역사적 예술작품 등), 비생산적 자산(토지 등)으로 구분할 수 있다.

2) 자산거래의 분류

가) 비재무적 자산거래의 분류

IMF의 GFS에서 비재무적 자산거래는 크게 고정자산, 재고자산, 가치저장자산, 비생산적 자산의 4개 자산으로 분류한다.

첫째, 고정자산(fixed assets)은 생산된 자산으로서 1년 이상 생산과정에 반복적으로 또는 계속적으로 사용되는 자산이다. 고정자산의 거래는 새로운 자산의 취득·건설, 기존자산의 취득·처분, 고정자산에 대한 개량과 관련된 거래를 의미한다. 고정자산은 구매, 판매, 교환 또는 이전에 의해 획득되거나 또는 처분될 수 있다.

둘째, 재고자산(inventories)은 정부단위가 판매목적, 생산과정에 사용 또는 장래에 사용할 목적으로 보유하고 있는 자산이다. 재고자산의 처분은 취득가격이 아닌 시장가격에 의해 처리되며, 재고자산의 취득과 처분 시점간에 나타나는 가치의 변화는 정부운영표상의 수익 또는 비용항목이 아니라 기타 경제적 흐름표상에 보유이득(holding gain)으로 표시된다.

셋째, 가치저장자산(valuables)은 생산된 자산으로서 생산 또는 소비의 목적으로 사용되지 않고 가치의 저장 목적에서 보유되는 자산이다.

넷째, 비생산적 자산(non-produced assets)은 생산된 자산이 아니라 재화·서비스의 생산에 필요로 되는 자산을 말한다. 예컨대, 대표적으로 토지, 지하자원, 특정 무형자산 등을 들 수 있다.

나) 재무적 자산거래의 분류

재무적 거래는 재무적 자산과 부채에 대한 정부의 보유를 변화시키는 거래이다. 즉, 재무적 자산은 다른 단위에 대한 청구권이기에 때문에 동시에 부채와 대응되게 된다. 재무적 자산거래는 여러 가지로 분류될 수 있다. 예컨

대, 공시의 용이성에 기초하여 상대방의 부채가 거주자(국내)에 의해 초래되었는지, 아니면 비거주자(외국)에 의해 초래되었는지에 따라 분류할 수도 있으며, 거래에서의 재정수단의 형태에 따라 분류할 수도 있다.

재정수단 형태에 의한 분류에서 재무적 자산거래는 화폐성 금과 SDRs, 현금과 예금, 융자금, 유가증권(주식, 지분 제외), 보험적립금, 파생금융상품, 기타 미수계정과 미지급계정 등으로 분류된다. 이와 같은 자산 또는 부채의 구분표시를 통해 정부거래는 정부대차대조표 상에서 재무적 자산과 부채가 연결되어 표시될 수 있다.

나. 정부부채 (Government Liabilities)

부채는 다른 기관단위에게 경제적 가치를 제공할 의무이다. 재무적 자산에 적용되는 대부분의 분류가 부채에도 마찬가지로 적용된다. 일반적으로 부채는 우선거주지(residency)에 의한 분류가 이루어지고 그 다음에 금융수단의 형태(type of instrument)에 의해 분류된다.

다. 수익(Revenue)과 비용(Expense)

1) 수익

수익은 순자산을 증가시키는 거래의 총가치이다. 수익은 조세수익과 비조세수익으로 대분류된다. 조세수익은 강제적, 비상환적인 이전수익이다. 다만, 사회보험금, 벌금과 같은 특정한 강제적 이전수익은 관례적으로 조세수익에서 제외된다. 한편, 비조세수익은 크게 사회보험금, 보조금(자발적 이전), 재산소득(이자, 임대료, 배당금 등), 재화 및 용역의 판매(사용료, 수수료), 기타(벌금, 범칙금 등) 등으로 분류된다.

2) 비용

비용은 순자산을 감소시키는 거래의 총가치이다. 비용은 경제적 기준과 기능적 기준에 의해 분류된다. 경제적 분류는 정부기능을 수행하는 제반 거래의 특징과 이들 거래가 정부 이외에 미치는 영향에 따라 구분하는 것이다. 이러한 비용은 급여, 사회보험금, 재화 용역의 사용, 고정자본의 소비(감가상각), 재산비용(이자, 임대료), 보조금, 교부금(grants), 사회적 급여(사회보장, 사회부조) 등으로 구분된다.

비용의 기능적 분류는 비용부담의 목적에 관한 정보를 제공한다. 이러한 분류는 교육, 국방, 공공안전, 환경, 사회보장, 경제개발, 보건, 주택, 예술 문화 등으로 구분된다. 물론 환경보호 기능은 다시 쓰레기 관리, 폐수관리, 오염방지, 자연보호, R&D, 환경보호 등으로 세분류된다.

제2절 미국의 예산회계제도

1. 예산의 분류

가. 세입의 분류

미국은 지방정부가 다양한 만큼 예산분류체계도 다양하게 나타나고 있다. 그러므로 본 연구에서는 New York시에 속한 지방정부인 Diamond Bar city의 세입·세출분류를 중심으로 기술하고자 한다.⁴¹⁾

41) Rudolph W. Giuliani, *The City of New York Fiscal Year 1996, Executive Budget*.

미국의 세입예산서는 3단계로 구분하여 편성하고 있다. 이중 첫 번째 단계는 기금별로 세입예산을 편성하며 여기에는 추정세입예산(estimate resources)을 기초로 시장의 승인액과 의회의 승인액이 동시에 나타나고 있다. 세입예산의 두 번째 단계는 각 기금별로 세부내역을 제시하고 있으며 이때의 분류기준은 재원의 원천에 따라 유형화하고 있다. 마지막으로 3단계에서는 각 재원 원천별 성격에 따라 구분하고 있다. 결과적으로 미국의 예산분류중 세입부문은 기금별, 세입원천별, 성질별 분류기준에 의하여 편성되고 있다고 할 수 있다. 우리 나라의 경우 세목의 종류를 “목”에서 분류하고 있다는 점과 비교할 때, 한단계 더 세분화된 분류체계라고 할 수 있다.⁴²⁾

<표 4-4> 뉴욕시의 추정세입예산(기능별 분류 예)

항 목	추정세입액	시장승인액	의회승인액
일반정부기금 가스세기금 공원입장료 기금등			
총세입			
순 자체세입			

42) 우리 나라의 경우도 항과 목 분류에서 성질별 분류를 하고 있으나 미국에 비해 보다 포괄적인 분류항목으로 구성되어 있다.

<표 4-5> 뉴욕시의 일반정부기금의 세입예산(세입원천별 분류 예)

항 목	추정세입액	시장승인액	의회승인액
재산세수입 정부간이전수입 세외수입 기금간이전수입 등			
총세입			

<표 4-6> 뉴욕시의 재산세수입의 항목(성질별 분류 예)

항 목	추정세입액	시장승인액	의회승인액
현년도 징수액 현년도 미징수액 과년도 세입 기타 재산세수입			
총재산세 수입			

나. 세출의 분류

미국의 세출예산은 4단계로 구분하여 편성하고 있다. 이중 첫 번째 단계는 일반행정, 사법행정, 보건위생 등과 같이 기능별로 분류하고 있으며 두 번째 단계는 부서별 또는 사업별로 분류하고 있다. 이중 부서별 분류의 경우 일례로 일반행정에서는 인사관리, 회계관리, 세정관리 등으로 구분하고, 사업별 분류의 경우에는 공공안정 중 경찰, 방재, 환경보호 등으로 구분하

고 있는 바 이는 우리 나라 예산항목의 세항 및 세세항에 해당된다고 볼 수 있다.

다음으로는 인건비, 소모품비, 경상예산, 전문영역, 계약영역, 자본지출 등과 같이 성질별로 분류하고 있다. 이러한 분류기준은 우리나라의 예산항목과 비교할 때 성질별 분류와 목별 분류가 혼재되는 현상으로 볼 수 있다. 마지막으로 우리 나라 예산항목의 목에 해당하는 분류를 하고 있다.

<표 4-7> 뉴욕시의 세출예산 분류체계(일반기금의 사례)

기능별 분류	부서별 분류 (사업별 분류)	성질별 분류	품목별 분류
일반행정 - - - 보안 소방	위원회 회계 법률 총무 등	인건비 물건비 경상지출 공공서비스 자본지출	기본급 시간외수당 일용직 임금 부가급여 등
일반기금 총액		부서지출 총액	

결과적으로 미국 예산분류 기준상에서는 우리 나라와 같이 발생주의 비용항목은 편성되지 않고 있다. 다만 뉴저지주와 같이 일부 지방정부의 경우에는 예산서에 비용, 자산, 부채가 구분되어 나타나게 편성함으로써 예산서의 성격을 회계의 대차대조표와 유사하게 하는 곳도 발견된다.

<표 4-8> 뉴저지주 예산의 대분류 및 중분류 내역

기능별 분류	사업별(부서별)분류	기능별 분류	사업별(부서별) 분류
일반행정	위원회	교육	카운티 감사대상 학교
	회계과		직업학교
	세정과		카운티 대학
	주택 및 지역개발과		평생교육
	인사과		도서관
	총무과		기타 교육서비스
사법행정	카운티 대법원	법정지출	연금
	카운티법원		피고용자 부가급여
	카운티지역법원		기타 법정지출
	청소년 및 가정법원		직업훈련 및 고용 프로그램
	배심원위원회	카운티 기능	총액
	사법도서관	자산증가	
	검찰	지방채	원금 상환
	변호		이자 상환
	보호관찰	미지불액	
	사법회계		
	보안관		
	기타	세출총액	
공공안전	카운티 경찰		
	보안관		
	방재	자본구입과 관련하여 발행이 승인된 지방채	
	환경보호		미사용 지방채액
	측량		기사용 지방채액
	교도	자본지출총액	
	기타		

2. 회계제도

가. 기금의 유형 및 회계기초

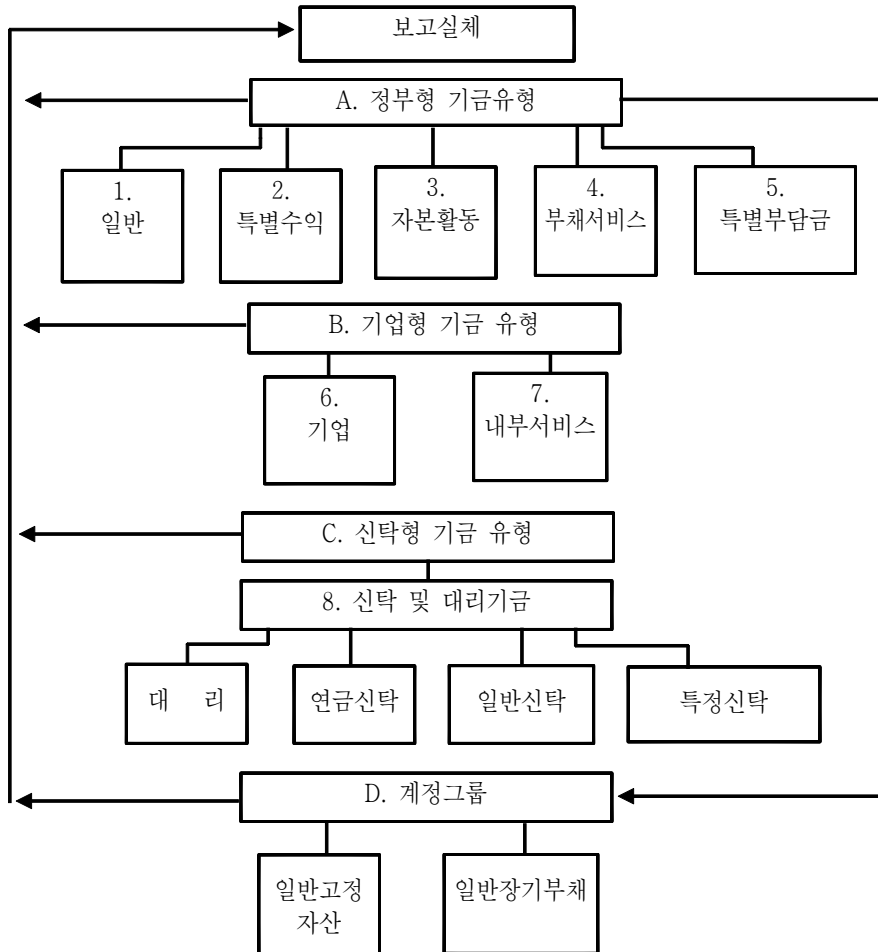
기금(fund)은 특정한 활동을 수행할 목적으로 구분하여 기록하는 회계기록집단을 의미한다. 미국 기금의 유형은 일반적으로 세가지 기준으로 구분할 수 있으며,⁴³⁾ 각 기금에는 각기 다른 회계기록방식을 사용하고 있다. 이러한 미국의 기금종류 및 관계가 <그림 4-2>에 나타나 있다.

이중 정부형 기금(governmental fund)은 기획 및 총무와 같이 일반 행정작용과 관련된 기금으로, 다시 일반기금(general), 특정수입기금(special revenue), 자본사업기금(capital projects), 채무상환기금(debt service) 그리고 특별부담금기금(special assessments) 등 5개로 세분된다. 이중 일반기금(general fund)은 다른 기금에 속하지 않은 재원을 계리하는 것으로 대부분의 정부거래는 여기에 포함된다. 그러므로 모든 정부는 단 한 개의 일반기금을 설치하고 있다.

특정수입기금은 특정 정책목적을 위해 법적 또는 행정적으로 제한된 재원을 계리하는 기금으로 연방보조금 기금이 대표적인 예라고 할 수 있다. 자본사업기금은 주요자본지출과 관련된 재원을 계리하는 기금을 의미한다. 채무상환기금은 장기부채와 관련된 기금으로 건물공채의 발행이 대표적 사례로 볼 수 있다.

43) Paul E. Glick, *How to Understand Local Government Financial Statements: A User's Guide*, Government Finance Officers Association, 1989, p. 7.

<그림 4-2> 미국 기금의 종류 및 펀드간 관계



자료: Paul E. Glick, *How to Understand Local Government Financial Statements: A User's Guide*, Government Finance Officers Association, 1989, p. 6.

특별부담금기금은 특별부담금을 징수하게 되는 공공시설의 재원과 관련된 기금을 의미한다. 일례로 토지소유자가 일부 또는 전부를 부담하게 되는 도로의 개설 시에 소요되는 재원이 그 예로 될 수 있다.

한편 기업형 기금(Proprietary fund)은 상수도시설, 교통체계 등과 같이 민간부문과 유사한 정부활동과 관련있는 기금을 의미하며, 이는 다시 기업기금(enterprise fund)과 내부서비스기금(internal service fund)으로 구분된다. 이중 기업기금은 민간기업과 유사한 방법으로 재원을 조달하며 운영하는 행정활동으로 공익시설과 관련된 재원이 가장 대표적인 것이라고 할 수 있다. 한편 내부서비스기금은 행정활동이라는 측면에서 볼 때 앞에서 기술한 기업기금과 유사하지만 이는 조직 내부의 다른 부서에 재화와 용역을 제공하는 재원을 계리한다는 점에서 양자간에 차이가 있다.

마지막으로 수탁기금(fiduciary fund)은 정부가 보유하고 있는 자산과 관련된 기금을 의미하며, 이는 다시 대리기금(agency), 연금신탁기금(pension trust), 일반신탁기금(expendable trust), 특정신탁기금(nonexpendable trust) 등 4가지로 구분되어 진다. 대리기금은 정부보다 개인에게 속한 재산을 관리하는 기금이며, 연금신탁기금은 이미 퇴직을 하였거나 퇴직할 공무원의 재산을 관리하는 기금을 의미한다. 일반신탁기금은 신탁협정을 통해 정부가 보유하고 있는 재산을 관리하는 기금으로 신탁협정의 체결 시 원금 및 이윤의 지출이 가능한 기금을 의미한다. 반면에 특정신탁기금은 일반신탁기금과 유사하지만 이윤부분의 지출만이 가능한 기금제도이다.

이러한 세가지 기준 이외에 계정그룹(accounting groups; 그림상의 D)이 있는데 이는 정부기금으로 구입한 일반고정자산과 일반장기부채를 관리하는 회계를 의미한다. 이러한 계정그룹은 결과적으로 각 정부거래의 통제와 책임성을 설정하기 위한 제도적 장치라고 할 수 있다.

<표 4-9> 미국의 기금별 회계기초

대분류 유형	소분류 유형	측정대상	회계의 기초
정부형 기금	일 반 기 금	유 동 성	수정발생
	특정수익기금	유 동 성	수정발생
	자본사업기금	유 동 성	수정발생
	부채서비스기금	유 동 성	수정발생
	특별부담금기금	유 동 성	수정발생
기업형 기금	기 업 기 금	자본대상	발생주의
	내부서비스기금	자본대상	발생주의
신탁형 기금	대 리 기 금	유 동 성	수정발생
	연금신탁기금	자본대상	발생주의
	일반신탁기금	유 동 성	수정발생
	특정신탁기금	자본대상	발생주의

이러한 미국의 모든 기금은 발생주의회계 또는 수정발생주의회계중 하나를 적용하고 있다. 기금별로 적용되는 측정대상과 회계기초가 <표 4-9>에 요약되어 있다. 이러한 미국의 기금별 특징은 첫째, 정부형 기금은 전체가 유동성에 대하여 측정하고 있으며 수정발생주의를 채택하고 있다. 둘째, 신탁형기금은 수정발생주의와 발생주의 모두를 채택하고 있다는 점이다.

나. 재무보고서의 종류

미국의 회계기준은 FASB(Financial Accounting Standards Board)와 GASB (Government Accounting Standards Board)를 주축으로 이루어지며 이중 FASB는 민간기업과 사립대학, 자원봉사조직 등 비정부부

문 및 비영리조직의 회계기준을 설정하고 있다. 반면에 GASB는 주정부 및 지방정부 회계기준을 설정하며 이에는 국공립대학 등의 회계기준도 포함된다. 이하에서는 GASB⁴⁴⁾를 중심으로 미국 지방정부 재무보고서의 종류를 살펴보고자 한다.

1) 경영분석보고서(Management's Discussion and Analysis; MD&A)

GASB에서는 주 및 지방정부에서는 회계계리의 인식기준으로 발생주의 원칙을 적용할 것을 강조하고 있으나 이는 재무보고서의 종류에 따라 차이가 나타나고 있다.

MD&A는 정부의 재무행위에 대한 현황보고서를 의미한다. 여기에는 당해 정부의 종합적 의견, 예산감시 내용, 재정상태 및 손익에 대한 분석, 기금의 변화 내역, 자본자산 및 장기부채의 종류 그리고 기타 재무정보에 관한 내용들이 포함되어 있다.

2) 통합재무제표(Government-wide Financial Statements)

일반재무제표는 발생주의를 기초로 한 재무보고서로서 순자산보고서(a statement of net assets), 정부활동보고서(a statement of activities)가 주요 내용을 구성하고 있다.

이 가운데 순자산보고서는 사회간접시설(infrastructure assets)을 포함한 모든 자본자산(capital assets)을 보고대상으로 하고 있다. 재정상태 보고서상에 보고되는 순자산보고서는 3가지 형식으로 정리되는데, 관련된 부채, 제한된 자산 및 비제한된 자산, 제한되는 순자산 및 비제한되는 순자

44) GASB, *Governmental Accounting Standards Series: Statement No. 34 of GASB*, June 1999.

산이 그것이다. 제한된 순자산은 다시 확장가능·확장불가능자산으로 구분하고 있다.

한편 정부활동보고서는 감가상각비에 관한 내용이 포함되어 있으며 이 경우 정부활동의 기능별 순수익 또는 순비용 개념에 입각해서 비용을 보고하고 있다. 여기서 프로그램비용은 모든 직접비용을 포함하며 일반수익(조세, 특별항목)은 별도로 보고하도록 하고 있다.

3) 기금별 재무제표(Fund Financial Statements)

앞에서 기술하고 있는 바와 같이 미국 지방정부의 기금은 정부형 기금, 기업형 기금, 신탁기금 등이 있으며 기금별 재무보고서는 이러한 각 기금에 대하여 별도의 보고서를 작성하고 있다. 이 중 정부형 기금재무보고서는 일반기금, 특별수익기금, 자본사업기금, 부채기금 등을 포함하며 현금주의와 수정발생주의를 적용하고 있다.

기업형 기금의 재무보고서는 정부기업 및 내부서비스기금을 위한 재무정보를 포함하며 경제적 자원을 대상으로 발생주의에 의하여 계리한다. 한편, 신탁기금의 재무보고서는 연금기금, 신탁기금, 투자신탁, 사적기금, 대리기금 등에 대한 재무정보를 포함하고 있고 이 기금 역시 경제적 자원을 대상으로 발생주의에 의하여 계리하고 있다.

4) 필수보충정보(Required Supplementary Information; RSI)

RSI는 예산비교표를 포함하고 사회간접시설을 보고하며 수정발생주의를 적용하고 있다. 보고되는 자산중 사회간접시설, 건물, 차량, 기계 및 장비 등은 감가상각을 적용하고 있다. 이 중 사회간접시설에 대한 가치를 측정하는 방식으로는 역사적 원가(historical cost)를 이용하거나, 자본사업과 관련된 채권자료, 자본사업기금의 지출기록, 건설자료 등을 이용하고 있다.

5) 주식(Notes)

주식은 각종 재무보고서를 효과적으로 이해하는 데 필요한 정보제공의 역할을 수행한다.

다. 회계처리의 기준

1) 인식기준 및 기록방식

미국 정부회계의 인식기준은 앞에서 기술한 바와 같이 GASB에 의하여 설정되고 있으며 1999년 6월에 발표된 GASB Statement No. 34에 의하면 일반재무보고서에는 발생주의를, 기금별 재무보고서에는 수정발생주의를, 그리고 일부 자산에 대해서도 수정발생주의를 적용할 것이라는 단서를 붙임으로써 제한적 형태의 발생주의 적용을 천명하고 있다.

이외에도 기존에 재무보고서에 포함되지 않았던 자산들을 일정한 방식으로 보고할 것을 요구하고 있다. 이 경우 일정한 방식이란 자산을 전형적인 자산과 구분하여 순자산(net assets)이라 칭하고, 자본금(민간기업회계) 또는 기금(정부회계)과 동일시하여 기존의 기금(fund)을 대체하는 것을 의미한다. 결국 미국의 경우도 모든 자산을 보고하는 것을 원칙으로 하는 방향으로 정부회계제도를 개선해 나아가고 있다고 말할 수 있다.

2) 자산의 인식 및 범위

GASB에 의하면 자산이란 미래의 경제적 효익을 도출하기 위한 자원으로써 해당 보고주체(자치단체)가 통제할 수 있는 유·무형의 자원을 의미한다. 또 자산의 인식은 그 대상이 자산의 정의에 부합하고 측정할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다.

자산의 범위는 인식기준에 따라 다르게 나타나는데, 이를테면 현금주의를 인식기준으로 삼을 경우 오로지 현금만이 자산으로 취급되며, 수정현금주의에 의할 경우 가까운 장래에 명백히 유입될 것이 확실한 현금의 경우도 자산에 포함되게 된다. 반면에 수정발생주의를 인식의 기준으로 할 경우 현금뿐만 아니라 각종 유가증권, 미수세금, 융자금, 재고자산, 투자자산 및 기타 잡종 자산 등 비재무적 자산까지도 자산의 범위에 포함시키게 되며 발생주의를 인식의 기준으로 할 경우에는 상기의 모든 자산을 포함할 뿐만 아니라 비재무적 자산이라 할 수 있는 사회간접자본, 유·무형의 문화재 등 해당 자치단체가 소유하고 있는 모든 자산을 포함하게 된다.

결과적으로 미국 GASB Statement No. 34에 의하면 자산이란 장래의 경제적 수익을 증가시키기 위해 준비된 자원이라고 정의하고 있다는 점에서 자산의 인식을 발생주의에 기초하고 있다고 할 수 있다. 다시 말해 미국의 경우 자산에는 현금, 재무적 자산, 비재무적 자산을 모두 포함하고 있다고 할 수 있다. 다만 자본자산의 경우는 감가상각이 적용되지 않은 자산에 한하여 수정발생주의를 적용할 것을 권장하고 있다.

3) 순자산의 개념 및 범위

미국 GASB Statement No. 34에 나타난 새로운 개념 중의 하나는 순자산인데, 이는 다음과 같이 설명될 수 있다. 다시 말해 현행 정부회계운영 원리에 따르면 자산은 부채에 자본 즉, 기금(fund)을 합한 것으로 표시되는데 여기에서 순자산이란 기업회계에 있어서 자본금에 해당되는 개념이라고 할 수 있다.

순자산은 다시 구속성(restriction)의 정도에 따라 영구적 순자산, 일시적 순자산, 비구속적 순자산으로 구분되며 순자산의 주요 구성 항목으로는

자본자산, 구축적 자본자산, 순누적 감가상각 등이 있다.

순자산 개념을 도입한 이유는 각 정부가 현재 실제로 보유하고 있는 자산의 총액 즉, 자본의 크기에 비중을 두려고 하기 때문으로 인식된다. 그 이유는 순자산 개념을 도입할 경우 무엇보다도 사회간접자본을 비롯한 각종 유·무형의 유산자산(inherited assets)이 보다 효과적으로 대차대조표에 기입될 수 있기 때문이다. 예를 들면, 문화재의 경우 처분이 사실상 불가능하여 향후 경제적 효익을 기대하기는 쉽지 않은 자원이지만 명확히 자치단체의 자산이며 이는 결국 일종의 자본금으로 표현될 수 있다는 점이다.

4) 감가상각의 대상 및 방법

GASB Statement No. 34에 의하면 미국은 감가상각 대상자산과 비대상자산을 구분하고 다양한 방식을 허용하는 수정발생주의를 적용하고 있다. 이 경우 다양한 방식이란 정액법(straight-line depreciation), 누적법(accumulated depreciation), 복합법(composite depreciation) 등을 의미하며 사안에 따라 감가상각방법을 채택할 수 있도록 허용하고 있다.

그리고 지방정부에 따라 감가상각을 연차적으로 실시하도록 하고 있는데 연수익 1억달러 이상인 정부는 2001년 6월 15일, 연수익 1천만달러 이상 1억달러 미만인 정부는 2002년 6월 15일 그리고 연수익 1천만달러 미만인 정부는 2003년 6월 15일부터 실시하도록 규정하고 있다. 결과적으로 미국의 지방정부는 2003년 6월 이후에는 모든 정부에서 보유자산에 대한 감가상각을 실시하게 된다.

5) 재무제표의 통합

최종 재무보고서를 작성할 때 고려할 사항 중 하나는 개별 재무제표들을

어떠한 방식으로 통합하는가인데, 미국의 경우 정부형 회계, 사업형 회계로 구분하여 정리하며 이 경우 다열(multi-column)형식의 통합재무제표를 반드시 제출토록 하고 있다.

다시 말하면 펀드를 하나의 보고단위로 하여 재무제표를 만들되, 보고주체를 기준으로 하는 결합재무제표를 재무보고시 제출하도록 하고 있다.

6) 재무보고서의 양식

현재 미국의 지방정부에서 채택하고 있는 재무보고서 양식을 살펴보면 대체적으로 보고의 실체를 소개하는 서문과 각종 재무제표를 보여주는 본문, 그리고 각종 통계자료를 수반하는 통계편 등으로 나뉘어져 있다. 이중 서문에는 재무관리자들에 의해서 작성된 보고서에 대한 의견서와 지방의회 의원명단, 조직도, 그리고 부서소개가 포함되어 있다.

본문에는 외부공인회계사의 의견서, 기본재무보고서, 기금별 재무보고서가 포함되어 있다. 통계편에서는 기능별 지출형태, 주요 수입원, 재산세 내역, 지방채 현황, 인구구성, 재산변동사항, 주요 납세자, 판매세 내역, 공무원수, 주요 고용주, 전기(前期)소비추세 등 관내 주요 경제지표와 세원 등에 대한 상세한 정보가 제공되고 있다.

GASB Statement No. 34의 적용 이후의 보고양식을 보면 먼저 경영분석보고(MD&A)가 제시되고 다음으로 기본재무제표가 소개되는데 이는 다시 통합재무제표와 펀드(fund)별 재무제표로 나뉘어 보고된다. 통합재무제표에는 순자산보고서, 정부활동보고서, 현금흐름표가 있고 펀드별 재무제표에는 상기의 재무제표들이 기금의 성격에 따라 반복적으로 보고되게 된다. 재무제표상에 나타나는 각종 과목 및 금액 등에 설명을 더해주는 주석 또한 기본재무제표에 포함되며 마지막으로 필수보충정보(RSI)라는 것이

있는데, 여기에는 예산대비 지출의 크기를 비교해 주는 예산비교표가 포함되고 사회간접자본을 감가상각 적용 여부에 따라 구분하여 설명해주는 사회간접시설에 대한 보고가 추가된다.

3. 예산과 회계의 연계

가. GAAP의 예산기초

복식부기의 도입과 관련하여 현실적으로 가장 어려운 문제 중의 하나는 바로 예산과목과 회계과목간의 불일치로부터 발생주의 복식부기를 적용하기가 쉽지 않다는 점이다. 발생주의 복식부기체도를 도입한다는 전제 하에 가장 합리적 방법은 기존의 모든 예산과목을 없애고 회계과목만으로 새롭게 틀을 세우는 것이나, 오랫동안 지속되어 온 현행 예산제도를 폐지하는 것도 용이하지 않음이 분명하다.

이러한 문제와 관련하여 미국의 경우는 예산과목과 회계과목을 분리하여 적용하고 결산시 예산과 지출의 크기를 비교할 때 조정하여 적용하는 이중시스템(dual basis)을 활용하고 있다. 결과적으로 미국의 예산과정은 법에 의해 이루어지고 있으며 예산과 회계를 일치시키지는 않고 있다. 다만 재무보고서 작성과정 중 일부는 예산항목과 유사한 편제를 이용하고 있으며 이외에도 연례재무보고서에 예산과의 비교를 쉽게 할 수 있도록 하여 성과측정 강화하며 MD&A를 재무보고서에 첨부하여 보고서 이용자들이 쉽게 이해할 수 있도록 하여 성과측정에 도움을 주도록 하고 있다.

그러나 일반적으로 이용되고 있는 예산의 기초는 일반회계준칙(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)과 관련하여 다음과 같은 세가

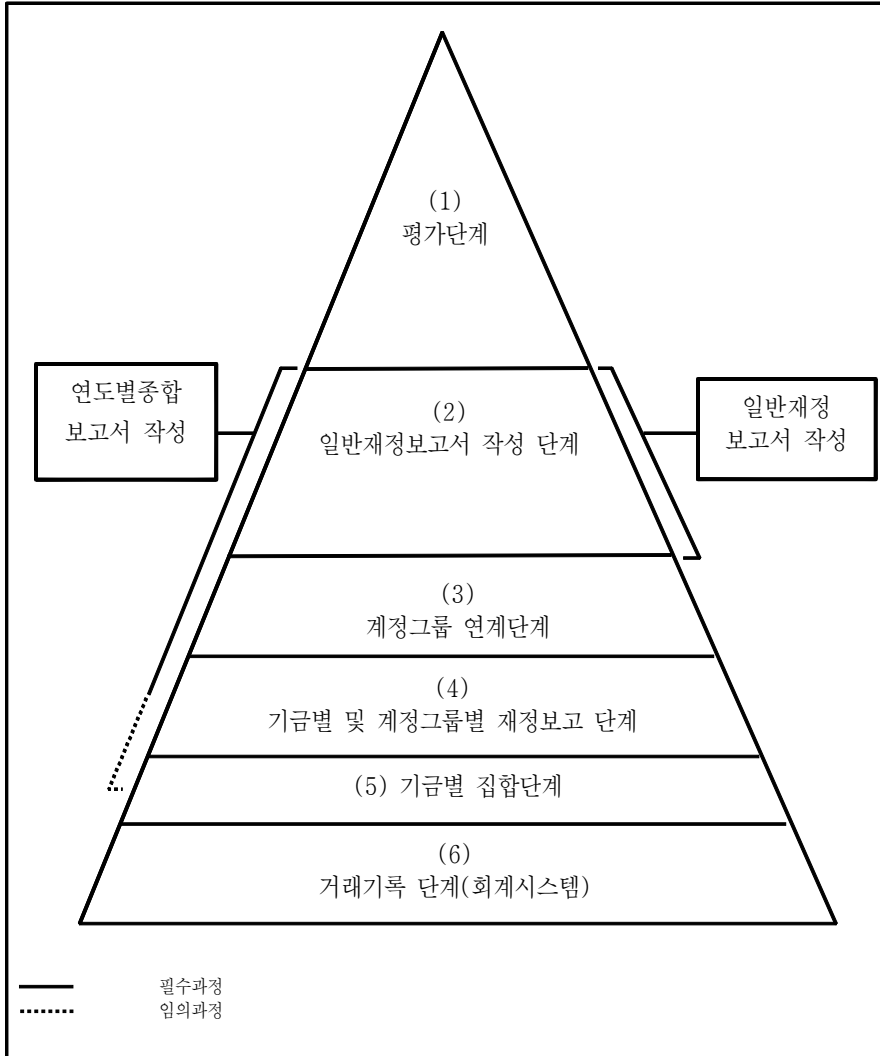
지로 구분할 수 있다.⁴⁵⁾ 첫째, GAAP 기준 즉, 세입 및 세출 등에 대한 자료가 GAAP의 보고서와 예산보고서가 동일하게 작성되어진다. 따라서 이 경우에는 예산보고서도 수정발생주의를 적용하게 된다. 둘째, GAAP기준과 지출원인행위회계 적용, 즉 기본적으로는 수정발생주의를 적용하지만 실제지출은 조정회계를 이용하는 방식을 의미한다. 일 예로 정부에서 재화와 용역을 구입하기 위해 승인한 경우에 예산중 이 재화와 용역구입에 필요한 예산을 별도로 마련하여야 할 것이다. 이때 별도로 마련되는 부분은 수정발생주의회계에서 조정될 필요가 있게 된다. 이렇게 재화의 구입 또는 계약서에 서명하는 것은 지출원인행위회계의 대표적인 예라고 할 수 있다. 그러나 이러한 조정과정이 항상 의무적으로 필요한 과정은 아니기 때문에 GAAP 기준에 입각해서 볼 때 조정과정은 지출로서 인정되지 않는다. 그 이유는 아직 부담의무가 발생하지 않았기 때문이며, 따라서 이러한 예산기준을 사용할 경우 조정되는 부분은 연도말에 지출로 확정되게 된다. 셋째, 현금주의회계방식이나 위에서 기술한 두가지 회계방식이 예산과정에서 일부 수정되어 적용되는 경우도 있다. GAAP에서는 현금주의회계방식을 인정하지 않고 있지만 주정부 관련법규에서 현금주의를 인정하고 있는 경우에는 예산에 이를 채택하고 있는 정부도 있다.

나. 재정보고과정을 통한 연계

미국의 재정보고과정은 거래기록단계, 기금별 집합단계, 기금별 및 계정 그룹별 재정보고단계, 회계집단별 연계단계, 일반목적 재정보고서 작성단계, 평가단계 등 6개의 과정 속에서 이루어진다. 이러한 전과정을 재정보고 피라미드라고 하며 이에 대한 내용이 <그림 4-3>에 요약되어 있다.

45) Paul E. Glick, *op.cit.*, pp. 7-8.

<그림 4-3> 미국 지방정부의 재정보고 과정



자료: Paul E. Glick, *How to Understand Local Government Financial Statements: A User's Guide*, Government Finance Officers Association, 1989, p. 13.

1) 기금별 및 회계집단별 재정보고단계

개별기금보고서는 단 하나의 기금에 대한 내역 만을 포함하고 있으나 하나의 기금에는 대단히 다양한 하위기금들이 존재하는 관계로 실제로는 많은 기금의 내역이 포함되어 있다고 할 수 있다. 일 예로 특정수익기금에는 지역개발보조금 기금, 연방공동세 기금 등이 포함되어 있는 것이 그예이다. 이러한 개별기금보고서와 관련하여 GAAP는 개별기금에 대한 예산을 책정할 때 오직 개별기금보고서 만을 제출토록 하고 있으나 실제로는 현년도와 이전년도의 비교보고서도 같이 작성하고 있다.

<표 4-10> 공원기금의 재정보고서

구 분	현년도			전년도		
	예산액	실지출액	증감	예산액	실지출액	증감
세입						
조세수입						
현금						
가산금 및 가산세						
총 조세수입						
세외수입						
임대 및 특허수입						
이자수입						
총 세외수입						
총 세입						
세출: 문화 및 오락						
공원관리						
공원도로정비						
가로등						
공원경찰						
수목관리						
총 세출						
세입대비 초과지출액						
기금대차(기초)						
기금대차(기말)						

2) 회계집단별 연계단계(combining statements)

연결보고서는 횡(column)으로 연결된 보고서로서 앞에서 기술한 여덟 개의 기금이 모두 표시된다. 그리고 각 개별기금은 독립된 횡란에 기재하고 후에 총계를 표시하게 된다. 아래의 표는 특정수입기금의 연결결과를 보여 주고 있다.

<표 4-11> 특정수입기금의 연결보고서

구 분	주차장 수 입	주정부 회발유세	자동차면 허 세	주차미터 수 입	청소년 교 육	총 계	
						전년도	현년도
자산							
현금							
투자액							
징수예정액 조세 과년도 이자수입							
주정부 이전수입							
재고품							
총 자산							
부채 및 기금대차							
부채 지불보증 지불예정 계약 일반회계이전							
총 부채							
기금대차 조정 유보 재고품 유보 비유보분							
총 기금대차							
총 부채 및 기금 대차							

3) 일반목적재정보고서 작성단계

전체 재정보고서 중 요약보고서는 일반목적재정보고서로 알려지고 있으며 이해관계자에게 재정상황에 대한 포괄적인 정보를 제공할 뿐만 아니라 정부의 재정상황 및 운영결과에 대해서도 대체적인 정보를 담고 있다. GAAP는 이와 관련하여 다음과 같은 다섯가지의 연결재정보고서를 제출하도록 하고 이 외에 주식사항도 같이 보고하도록 하고 있다.

- 결합대차대조표: 모든 기금과 회계집단에 대한 내역
- 결합운영보고서 I: 모든 정부기금, 일반신탁기금을 수정현금주의에 의해 보고
- 결합예산운영보고서: 모든 정부기금을 대상으로 하며 GAAP의 기준과 별도의 기준에 의해 보고
- 결합운영보고서 II: 모든 재산기금과 특정신탁기금, 연금신탁기금을 발생주의에 입각하여 보고
- 결합재정상태변동보고서: 모든 재산기금, 특정신탁기금, 연금신탁기금 등을 보고

이러한 요약보고서에는 기금유형별로 횡간에 기록하도록 하고 있으며 회계집단은 별도의 횡간에 계리하도록 하고 있다. 이러한 요약보고서의 내용이 <표 4-12>에 요약되어 있다.

<표 4-12> 요약 재정보고서의 내용: 자산

구 분	정부기금					재산기금		신용기금	회계집단		총계	
	일반기금	특정수입	채무활동	자본활동	특별부담금	기업	내부서비스	신탁	일반고정자산	장기부채	현년도	전년도
재산 및 기타 차변 현금 재정부서 보유 현금 조세 은행잔고 특별부담금 이자수입 타 기금 이전수입 정부간 이전수입 기지출 서비스 기금 재고품 기지불된 비용 특정자산 현금 투자자산 토지 건물 감가상각 누계액 건물수리비 감가상각누계액 기계 및 장비 감가상각누계액 건설중인 자산 부채활동기금총액 장기부채총액 자산 및 차변액 총액												

제3절 일본의 예산회계제도

1. 예산분류체계

일본 자치단체의 세입과 세출예산의 과목은 관(款)-항(項)-목(目)-절(節)로 구분되고 있는데, 이는 세입예산은 성질에 따라, 세출예산은 목적에

따라 분류한 것이다. 세출예산에서 관과 항의 과목은 지방의회의 결정없이 유용하여 예산을 집행할 수 없는 의결(입법)과목이며, 목이하의 과목은 집행기관의 책임하에 유용하여 집행할 수 있는 집행(행정)과목에 해당한다.

행정의 기능(목적)별로 분류되어 있는 관, 항, 목의 세출예산과목 중 「관」과 「항」의 예산과목은 자치단체가 자율적으로 결정하여 운용하고 있으나, 「목」의 예산과목은 28개의 경비성질별로 세분류한 것으로 자치단체간의 비교와 분석에 용이하고, 주민이해를 위해 중앙정부의 방침에 의해 전국적으로 통일되게 운용되고 있다.⁴⁶⁾ 그런데, 자치단체가 독자적으로 분류기준을 설정할 수 있는 예산과목이라 하더라도 실제로는 「관」, 「항」의 예산과목은 모든 자치단체가 거의 일치되게 적용하는 경향을 보이고 있다.

가. 세입예산 과목

일본의 지방자치단체 세입예산과목은 관·항·목의 3단계로 구분되어 있다. 관은 세입의 원천별로, 항·목은 세입의 세부종목 및 세입대상별로 분류하고 있다. 관(款)은 크게 지방세, 지방교부세, 지방양여세, 국고(도도부현)지출금, 지방채 및 우리 나라의 세외수입에 해당하는 교부금, 분담금 및 부담금, 사용료 및 수수료, 재산수입, 기부금, 전입금, 이월금 등으로 구분된다. 이러한 과목은 도도부현의 경우 9개, 시정촌의 경우 13개로 세분하여 세입원천별로 구분하고 있다(<표 4-13> 참조).

46) 山崎 正, 「地方分権と豫算決算」, (東京: 勁草書房, 1996), pp. 158-165; 加藤芳太郎, 「自治體の豫算改革」, (東京: 東京大學出版會, 1982), pp.217-219.

<표 4-13> 일본의 세입예산과목

도도부현			시청촌		
관(14)	항	목 (항별 개수)	관(18)	항	목 (항별 개수)
1. 지방세	1.주민세, 2.사업세, 3.지방소비세, 4.부동산취득세, 5.담배세, 6.골프장이용세, 7.특별지방소비세, 8.자동차세, 9.광구세, 10.수렵자등록세, 11.고정자산세, 12.자동차취득세, 13.경유인취세, 14.입렵세, 15.수리지익세, 16.구법에 의한 세	3-2-2-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1	1. 지방세	1.주민세, 2.고정자산세, 3.경자동차세, 4.담배세, 5.광산세, 6.특별토지보유세, 7.입탕세, 8.사업소세, 9.도시계획세, 10.수리지익세, 11.공동시설세, 12.구법에 의한 세	2-2-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1
2.지방소비세청산금	1.지방소비세 청산금	1			
3. 지방양여세	1.소비양여세, 2.지방도로양여세, 3.석유가스양여세,	1-1-1	2. 지방양여세	1.소비양여세, 2.자동차증량양여세, 3.지방도로양여세	1-1-1
			3. 이차할교부금	1.이차할교부금	1
			4. 지방소비세교부금	1.지방소비세교부금	1
			5.특별지방소비세교부금	1.특별지방소비세교부금	1
			6. 자동차취득세교부금	1.자동차취득세교부금	1
4. 지방교부세	1.지방교부세	1	7. 지방교부세	1.지방교부세	1
5. 교통안전대책교부금	1.교통안전대책교부금	1	8. 교통안전대책교부금	1.교통안전대책교부금	1
6.분담금 및 부담금	1.분담금, 2.부담금	2-2	9. 분담금 및 부담금	1.분담금, 2.부담금	2-2
7.사용료 및 수수료	1.사용료, 2.수수료	2-2	10. 사용료 및 수수료	1.사용료, 2.수수료	2-2

도도부현			시정촌		
관	항	목	관	항	목
8.국고지출금	1.국고부담금, 2.국고보조금, 3.위탁금	2-2-2	11.국고지출금	1.국고부담금, 2.국고보조금, 3.위탁금	2-2-2
			12.도(도부현)지출금	1.부담금, 2.보조금, 3.위탁금	2-2-2
9.재산수입	1.재산운용수입, 2.재산매각수입	2-3	13.재산수입	1.재산운용수입, 2.재산매각수입	2-3
10.기부금	1.기부금	2	14.기부금	1.기부금	2
11.전입금	1.특별전입금, 2.기금전입금	1-1	15.전입금	1.특별전입금, 2.기금전입금, 3.재산구전입금	1-1-1
12.이월금	1.이월금	1	16.이월금	1.이월금	1
13.채수입	1.연체금,가산금 및 과료, 2.예금이자, 3.공영기업대부금원리수입, 4.대부금원리수입, 5.수탁사업수입, 6.수익사업수입, 7.이자할청산금수입, 8.잡수입	3-1-1-1-1-2-1-5	17.채수입	1.연체금,가산금 및 과료, 2.예금이자, 3.공영기업대부금원리수입, 4.대부금원리수입, 5.수탁사업수입, 6.수익사업수입, 7.잡수입	3-1-1-1-1-2-5
14.지방채	1.지방채	2	18.지방채	1.지방채	2

자료 : 地方公共團體 歳入歳出科目解説, 東京 : ぎょうせい, 2000.

세입예산과목에 대해 한국과 일본을 비교해보면, 세입원천별로 구분하는 것은 동일하지만 우리 나라의 세외수입에 해당하는 재원을 사용료·수수료, 재산수입 등으로 그 자체를 세부적으로 구분하여 표시하고 있다.

<표 4-14> 세입예산과목의 한일 비교

한 국			일 본	
장	관	항	관	항
지방세	지방세	보통세, 목적세, 과년도수입	지방세	주민세, 사업세, 지방소비세 등
세외수입	경상적 세외수입	재산임대수입, 사용료수입, 수수료수입, 사업수입, 징수교부금수입, 이자수입	사용료 및 수수료	사용료 및 수수료
			교통안전대책교부금 등	교통안전대책교부금 등
			재산수입(1)	재산운용수입
	임시적 세외수입	재산매각수입, 순세계잉여금, 이월금, 전입금, 예탁금 및 예수금, 융자금원금수입, 부담금, 잡수입, 과년도수입	분담금, 부담금	분담금 및 부담금
			재산수입(2)	재산매각수입
			기부금	기부금
			전입금	특별전입금, 기금전입금, 재산구전입금
			이월금	이월금
	제수입	연체금, 예금이자, 대부금원리수입 등		
	지방교부세	지방교부세	지방교부세	지방교부세
지방양여금	지방양여금	지방양여금	지방양여세	소비양여세, 지방도로양여세, 석유가스양여세등
조정교부금 및 재정보전금	조정교부금	조정교부금		
	재정보전금	재정보전금		
보조금	국고보조금 등	국고보조금 등	국고지출금	부담금, 보조금, 위탁금
	시도비보조금등	시도비보조금 등	도(도부현) 지출금	부담금, 보조금, 위탁금
지방채	국내차입금	차입금, 지방채증권, 지역개발기금	지방채	지방채
	국외차입금	국외차입금		

나. 세출예산과목

일본의 지방세출예산은 기능별, 성질별, 경제성질별 분류의 3가지 기준에 의거하여 분류하고 있다. 여기서 기능별 분류는 관-항-목의 3단계로 분류하고 있으며, 성질별 분류는 28개의 절(節)로 분류하고 있다. 이중 성질별 분류과목인 「절」은 다시 경제적 성질에 따라 13종으로 임의 분류하여 경비의 경제적 기능을 분석하는데 활용하고 있다.

1) 기능별 분류

일본의 세출예산과목에 대한 기능(행정의 목적)별 분류에서 우리나라의 장분류 과목은 설정하지 않고 있으며, 관분류 과목은 14개 항목(의회비, 총무비, 교육비, 위생비, 민생비, 농림수산업비,상공비, 노동비, 토목비, 경찰비, 소방비, 공채비, 제지출금, 예비비)으로 분류하고 있어 우리나라의 관의 구성항목(16개)과 상당히 유사하나, 우리나라의 경우 국가예산으로 편성되고 있거나 특별회계 예산으로 편성하고 있는 교육비, 경찰비 등이 단위기능으로 분류하고 있는 점이 차이점이다.

<표 4-15> 일본의 기능별 세출예산과목

관(13)	항(39)	목	절(28)
1. 의회비	1. 의회비	1. 의회비	
2. 총무비	1.총무관리비	1. 일반관리비, 2. 문서광보비, 3. 재무관리비, 4. 재산관리비, 5. 기획비, 6. 지출장소비, 7. 공평위원회비, 8. 은급 및 퇴직연금, 9. 천기상담소비, 10. 시민회관비, 11. 시민운동추진비, 12. 방재대책비, 13. 제비	1. 보수 2. 급료 3.직원수당 등 4. 공제비 5. 재해보상비 6. 은급 및 퇴직연금 7. 임금 8. 보상비 9. 여비 10. 교제비 11. 수용비 12. 역무비 13. 위탁료 14. 사용료 및 임차료 15.공사청부비 16. 원재료비 17.공 유 재 산 구입비 18.비품구입비 19.부담금, 보조금 및 교부금 20. 부조비 21. 대부금
	2. 징세비	1. 세무총무비, 2. 부과징수비,	
	3. 호적주민 기본대장비	1. 호적주민기본대장비	
	4. 선거비	1. 선거관리위원회비, 2. 참의원위원회통상선거비	
	5. 통계조사비	1. 통계조사총무비	
	6. 감사위원비	1. 감사위원비	
3. 민생비	1.사회복지비	1. 사회복지총무비, 2. 장애자복지비, 3. 국민연금비, 4. 노인가구비, 5. 히마와리학원비, 6. ○○장비, 7. ○○학원비, 8. 심신장애자체육센터비	
	2.노인복지비	1. 노인복지총무비, 2. 노인조치비, 3. 노인주택비, 4. 노인복지센터비, 5. 노인휴식비,	
	3.아동복지비	1. 아동복지총무비, 2.모자요양비, 3. 사립보육원비, 4. 보육원비, 5. 아동관비, 6. 모자요육주택비, 7. 유아요육센터비, 8. ○○주택비, 9. 아동수당비, 10. 특별장애자수당 등, 11. 의료복지비	
	4. 생활보호비	1. 생활보호총무비, 2. 부조비	
	5.부인청소년 대책비	1. 부인청소년대책비, 2. 청소년센터비, 3. 근로청소년주택비, 4. 자연촌속박시설관리비	
4. 위생비	1. 보건위생비	1. 보건위생총무비, 2. 예방비, 3. 보건대책비, 4. 환경위생비	
	2. 청소비	1. 청소총무비, 2. 쓰레기처리비, 3. 분뇨처리비, 4. 지역분뇨처리비	
	3. 공해대책비	1. 공해대책비, 2. 분석센터비	
5. 노동비	1. 실업대책비	1. 실업대책총무비, 2. 일반실업대책사업비,	
	2. 노동제비	1. 노동제비	
6.농림수 산업비	1. 농업비	1. 농업위원회비, 2.농업총무비, 3. 농업진흥비, 4. 농지비	
	2. 임업비	1. 임업진흥비	
	3. 수산업비	1. 수산업총무비, 2. 수산업진흥비, 3. 어항비	

관(13)	항(39)	목	절(28)
7. 상공비	1. 상공비	1.상공총무비, 2.상공진흥비, 3.계량검사비, 4.관광비, 5.소비생활대책비	22.상환금, 이자 및 할인료 23.보상·보전·배상금 24.투자 및 출자금 25.적립금 26.기부금 27.공과금 28.전출금
8. 토목비	1. 토목관리비	1.토목총무비, 2.건축지도비, 3.지적조사비	
	2. 도로교량비	1.도로교량총무비, 2.도로유지비, 3.도로시설개발비, 4.교량유지비, 5.교량신설개발비	
	3. 하천비	1.하천총무비, 2.하천배수로정비비	
	4. 항만비	1.항만비	
	5. 도시계획비	1.도시계획총무비, 2.토지구획정리사업비, 3.가로사업비, 4.공원녹지비, 5.주거표시정비비	
	6. 하수도비	1.하수도비	
	7. 주택비	1.주택관리비, 2.주택건설비	
	8. 교통안전 대책비	1.교통안전센터비, 2.교통안전시설정비비	
9. 소방비	1. 소방비	1.상비소방비, 2.비상비소방비, 3.소방시설비	
10.교육비	1. 교육총무비	1.교육위원회비, 2.사무국비, 3.교육지도비, 4.양호학교비, 5.교육연구소비, 6.고등교육진흥비	
	2. 소학교비	1.소학교관리비, 2.소학교교육진흥비, 3.소학교건설비	
	3. 중학교비	1.중학교관리비, 2.중학교교육진흥비, 3.중학교건설비	
	4. 유치원비	1.유치원비, 2.사립유치원진흥비	
	5. 사회교육비	1.사회교육총무비, 2.공민관비, 3.사회교육시설건설비, 4.도서관비, 5.박물관비, 6.시청각센터비	
	6. 보건교육비	1.보건체육총무비, 2.학교급식공동조리장비, 3.체육시설비	
11.공채비	1. 공채비	1.원금, 2.이자, 3.공채제비	
12.제지출금	1. 토지개발기금	1.토지개발기금	
13.예비비	1. 예비비	1.예비비	

기능별 세출예산에 대해 한국과 일본을 비교해보면, 일본의 경우 대분류인 장(章) 구분없이 14개의 관을 설정하고 있다. 구체적으로 「관」의 내용에 있어서도 상공비, 노동비를 구분하고 경찰비를 설정하는 등 차이를 보인다. 특히, 일본의 경우 교육과 경찰기능이 자치단체의 자체사무이기 때문에 우리나라의 교육 및 문화비, 민방위관리와는 그 내용이 다르다고 볼 수 있다.

<표 4-16> 기능별 세출예산과목의 한일 비교

한 국		일 본
장(5)	관(16)	관(14)
일반행정	입법 및 선거관계	의회비
	일반행정	총무비
사회개발	교육 및 문화	교육비
	보건 및 생활환경개선	위생비
	사회보장	민생비
	주택 및 지역사회 개발	
경제개발	농수산개발	농림수산업비
	지역경제개발	상공비
	국토자원보존	노동비
	교통관리	
민방위비	민방위관리	경찰비
	소방관리	소방비
지원 및 기타경비	지방채상환	공채비
	제지출금	제지출금
	교부금	
	예비비	예비비

2) 성질별 분류

세출예산을 성질별로 분류하는 이유는 예산의 통제, 감사의 목적과 경비지출의 경제적 효과를 측정하기 위한 것인데, 우리 나라의 경우 대분류(8), 중분류(37), 소분류(79)의 3단계로 구분하여 필요에 따라 이를 적절히 이용하고 있다. 일본의 경우 예산통제의 목적을 위한 성질별 분류(28)와 경비의 경제적 기능분석을 위한 경제성질별 분류(13)의 이원적 분류를 하고 있다.

일본과 한국의 성질별 세출예산분류를 비교하면, 한국의 경우 인건비, 물건비 등 8개 대분류 하에 37개 과목을 설정하고 있으나, 일본은 13개 대분류 하에 28개 과목을 정하고 있다. 내용 면에서도 일본은 운영비 성격의 경

비를 물건비와 유지보수비로 구분하고 투자 및 출자금과 대부금을 구분하는 등 성질별로 세 구분하고 있음을 알 수 있다.

<표 4-17> 성질별 세출예산과목의 한일 비교

한 국		일 본	
대분류(8)	중분류(37)	경제성질별(13)	성질별(28)
인 건 비	인건비(기본급, 수당, 기타직보수, 일용인부임)	인 건 비	보수, 급료, 직원수당 등, 공제비, 재해보상비, 은급 및 퇴직연금, 보상비, 부담금, 보조금 및 교부금
물 건 비	일반운영비, 여비, 업무추진비, 복리후생비, 의회비, 재료비, 연구개발비	물 건 비	임금(비정규직), 여비, 교제비, 수용비, 역무비, 위탁료, 사용료 및 임차료, 공과금
		유지보수비	비품구입비, 원재료비(1), 보상·보전 및 배상금
이전경비	일반보상금, 이주 및 재해보상금, 포상금, 연금부담금 등, 배상금 등, 출연금, 민간이전, 자치단체등 경상이전, 공기업경상전출금, 해외이전, 차입금이자	부 조 비 보 조 비	부조비 기부금
자본지출비	시설비 및 부대비, 민간자본이전, 자치단체등 자본이전, 공기업자본전출금, 자산취득비, 기타자본이전, 해외자본이전	보통건설사업비 재해복구사업비 실업대책비	공사청부비, 원재료비(2), 공유재산구입비
융자 및 출자비	융자금, 출자금	공채비 투자 및 출자금 적립금	상환금, 이자 및 할인료 투자 및 출자금 적립금
보전재원	차입금 원금		
내부거래	기타회계전출금, 기금전출금, 교육비특별회계전출금, 예탁금, 예수금원리금상환, 기타내부거래	대부금 전출금(繰出金)	대부금 전출금
예비비 및 기타	예비비, 반환금 기타		

2. 회계분류체계

가. 지방자치단체 회계의 목적

자치단체 회계란 매 회계연도 보통지방자치단체의 출납 또는 수입의 책임자가 작성하고, 감사위원의 의견을 첨부하여 의회에 승인을 구하는 결산 회계를 지칭한다. 이러한 의미에서의 회계 목적은 다음과 같다.⁴⁷⁾

첫째, 공공부문에 공통되는 특징으로 자치단체의 결산에도 그 장이 의회에서 의결된 예산을 어떻게 집행했는가에 관한 설명 책임을 부과하는 것이다. 이 경우 결산은 예산집행의 실적표이고, 결산관계서류는 당해 회계기간 중에 자치단체가 수행한 활동의 결과를 집약적으로 표현하기 때문에 의회 및 주민에 의한 행정활동의 평가와 감시를 위한 정보가 되는 것이다.

둘째, 자치단체의 결산정보는 총무성에 의한 기채제한의 지표로서도 활용된다. 즉 세입·세출의 결산자료에서 산정된 실질수지의 적자가 표준재정규모(해당 자치단체의 표준적인 일반재원 규모)의 일정 비율을 초과할 때 원칙적으로 기채가 금지되는데, 이 경우 당해 자치단체는 자주재건의 방안을 모색하게 되지만 총무성의 관리하에 기채금지를 해제하는 대신에 자치권의 일부를 상실한 상태로 재정재건의 방안을 선택하게 되는 경우도 있다.

셋째, 자치단체의 결산자료는 공채비부담비율, 기채제한비율, 기채의존도 등 다양한 지표의 의해 지방채 등급부여를 위한 재정분석에도 이용되고 있다.

47) 磯利 聰, 自治體財政の會計學, 東京: 新世社, 2000, pp.16-17.

나. 지방자치단체의 회계구분

기업회계에서 재무제표의 작성단위라는 의미에서의 회계단위를 어떻게 구획하는가가 전제적인 문제가 되는 것과 같이 공회계에서도 결산의 단위로서 회계단위를 미리 정해 둘 필요가 있는데, 자치단체 회계에서는 일반적으로 회계단위에 상당하는 용어로서 회계구분이라는 용어가 사용되고 있다.

원래 자치단체의 예산은 행정활동의 예정 전모를 파악할 수 있고 모든 세입·세출을 단일의 예산에 포함하는 단일예산주의의 원칙이 채택되고 있으나, 지방자치법은 보통지방자치단체의 회계를 일반회계와 특별회계로 구분하고 있다. 이는 다양한 자치단체의 활동을 단일의 회계로 처리하는 것은 곤란하기 때문에 특별회계를 설치하여 일반회계와 구분하여 계리하게 되는 것이다.⁴⁸⁾

여기서 일반회계는 조세수입을 주된 재원으로 하여 지방자치단체의 기본적인 주요 활동에 필요한 경비를 계상하는 중심적인 회계이다. 이에 반해 특별회계는 특정의 사업·자금 등에 대해 특별한 필요가 있는 경우에 일반회계와 구분하여 그 수지를 별개로 계리하는 회계이다.⁴⁹⁾ 지방재정법에서

48) 中央青山監査法人(編), 市町村のバランスシートがわかる本, 東京: 岩城印刷, 2001, p. 12 .

49) 특별회계는 보통지방자치단체가 특정의 사업을 수행하는 경우 또는 특정의 세입을 특정의 세출에 충당함으로써 일반의 세입·세출과 구분하여 계리할 필요가 있는 경우에 설치하도록 되어 있다. 특별회계 중에는 지방공영기업과 같이 기업회계방식이 적용되는 특별회계와 지방자치법, 지방재정법에 기초하는 관청회계방식이 적용되는 특별회계(협의의 특별회계)가 있는데, 자치단체에 따라서는 특정의 사업을 일반회계로 처리하는 곳도 있고, 특별회계를 설치하여 처리하는 곳도 있듯이 일반회계와 (협의의) 특별회계의 구별은 각기 다를 수도 있기 때문에 총무성은 전국의 자치단체의 예산, 결산을 통일하여 비교가능케 하기 위하여 재정통계상 일반회계와 협의의 특별회계를 일괄하여 보통회계라고 칭한다(醍醐 聰, 自治體財政の會計學, 東京: 新世社, 2000, pp.17-18).

政令으로 정한 공영기업은 특별회계를 설치하도록 되어 있는데, 수도사업, 공업용수사업, 교통사업, 전기사업, 가스사업, 간이수도사업, 항만정비사업, 병원사업, 시장사업, 도축장사업, 관광시설사업, 택지조성사업, 공용하수도사업, 주차장정비사업 등이 이에 해당한다. 특히 지방공영기업법에서 공영기업 중 수도사업(간이수도 제외), 공업용수사업, 궤도사업, 자동차운송사업, 지방철도사업, 전기사업, 가스사업 등의 7개 사업에 대하여 기업회계방식에 의한 특별회계를 설치하는 외에 그 경비를 당해 사업의 경영에 따른 수입으로 충당하는 사업에 대해서는 조례에서 기업회계방식을 적용할 수 있으며, 병원사업에는 지방공영기업법의 재무규정이 적용되고 기업회계방식에 의한 재무제표가 작성되고 있다.

다. 자산과 부채의 과목

1) 자산과목의 분류

자산과목의 분류방법은 여러 가지가 있는데, 총무성 지침에 의하면, 자치단체의 자산을 유형고정자산, 투자등, 유동자산으로 분류하고 있다. 기업회계에서는 고정자산의 중분류과목이 되는 투자 등을 독립과목으로 하는 것은 금액상 중요성에 의한 것이다.

유형고정자산의 과목분류는 보통지방자치단체의 공용 또는 공공용에 제공하도록 결정된 재산인 행정재산과 행정재산이외의 일체의 공유재산인 보통재산으로 구분하여 기업회계의 경우와 같이 형태별로 구분표시(검물, 구축물, 입목, 토지 등)하는 자치단체(동경도, 시나가와현)도 있고, 생활, 환경위생, 보건복지, 교육문화, 산업 등의 행정목적별로 구분하는 자치단체(삿포로시, 미야기현, 요코하마시 등)도 있다.⁵⁰⁾

투자 등은 투자 및 출자금, 대부금, 기금으로 중분류되며, 투자 및 출자금은 액면금액으로 평가한 후에 계상하며, 기금은 지방자치법 제241조의 규정에 근거하여 각 자치단체가 제정한 조례가 정하는 바에 따라 특정의 목적을 위해 재산을 유지하거나 자금을 적립하기 위한 특정목적기금(예: 재정조정기금, 감채기금, 사회자본등 정비기금, 중소기업진흥기금 등)과 정액의 자금을 운용하기 위한 정액운용기금(예: 시정촌진흥기금, 용품조달기금 등)으로 구분 표시된다.

유동자산은 크게 현금예금과 미수금으로 구분하고, 현금예금은 유동성이 높은 재정조정기금⁵¹⁾과 감채기금, 세입·세출결산수지(형식수지)를 의미하는 세계현금으로 세분류할 수 있다.

2) 부채과목의 분류

기업회계의 경우와 같이 1년기준으로 고정부채와 유동부채로 분류하고서 고정부채는 지방채, 채무부담행위, 퇴직급여충당금으로 유동부채는 지방채 익년도상환예정액과 익년도조상충용금으로 구분하여 표시한다.

50) 附屬 聽, 전계서, p.31

51) 재정조정기금은 연도간의 재원을 조정하고 장기적 시점에서 본 재정의 건전한 운영을 도모하기 위해 대폭적인 세수 증대 등이 있는 경우에 그 일부를 적립하여 경제사정의 현저한 변동 등에 의해 세입이 현저하게 감소한 연도에 그것을 활용하여 재원을 보전하는 것을 목적으로 설치하는 기금이다. 이 기금의 적립 형식에는 의무적 적립과 임의적 적립이 있는데, 전자의 경우 지방재정법에 근거한 적립(의무적 경비의 신장을 현저하게 상회하는 일반재원의 신장이 있는 경우, 결산잉여금이 발생하는 경우 그 절반을 적립)과 조례에 근거한 적립(동경도 사례: 세수의 전년도 대비 증가액에 따른 당초예산 적립, 세수의 당초예산 초과액에 따른 보정예산 적립)이 있음.

3) 순(正味)자산과목의 분류

순자산의 과목으로는 국고·도도부현보조금, 분담금·부담금·기부금 등 유형고정자산의 형성에 충당되는 특정재원과 지방세·지방교부세 등 유형고정자산의 형성에 충당된 일반재원으로 구분하여 계상된다.

제4절 외국사례의 시사점

지금까지 살펴본 IMF, 미국, 일본의 예산회계제도를 우리 나라의 그것과 비교해볼 때, 다음과 같은 몇가지 점에서 시사점을 찾을 수 있다.

첫째, 예산과목의 분류에서 각 국간의 분류체계가 유사하게 편제되어 있다는 점이다. 다시 말해 미국의 경우 기능별, 사업별, 성질별, 품목별로 분류되어 있으며, 일본의 경우는 기능별, 성질별, 경제성질별로 분류하고 목에 해당하는 항목을 갖추고 있다. 결과적으로 우리 나라와 동일하지는 않지만 대체로 유사한 편제를 유지하고 있다는 점에서 회계제도가 발생주의에 의해 이루어지더라도 예산이 본래 수행하고 있는 관리기능, 통제기능, 계획기능 등은 중시되고 있다고 할 수 있다.

둘째, 발생주의회계로의 변화추세에 있다는 점이다. 다시 말해 현금거래는 재정정책의 평가를 위한 기초자료로서 제약과 한계를 지니고 있기 때문에 전 세계적으로 정부거래를 발생주의에 의해 처리하는 자원중심회계(resource-based accounting)로의 이전이 이루어지고 있다. 일 예로 IMF의 1986년 재정통계편람은 정부거래의 유량(flows)과 저장(stocks)을 통합하지 않고 있었으나 2001년 GFS편람은 발생주의를 적용하고 국민소득계정(SNA)에서와 같이 유량과 저량을 통합하는 분석 틀을 제시하여

i) 정부자원의 배분과 사용에서 효율성을 개선하고, ii) 정부활동의 경제적 영향을 보다 종합적으로 평가할 수 있고, iii) 재정정책의 지속가능성을 촉진하는 기능이 강화되었다고 볼 수 있다.

셋째, 회계와 예산의 연계가 매우 지난한 과정이라는 점이다. 다시 말해 복식부기의 도입과 관련하여 현실적으로 가장 어려운 문제 중의 하나는 바로 예산과목과 회계과목간의 연계로 볼 수 있으며 이러한 연계는 인식상의 차이, 현실적인 문제 등으로 적용하기가 쉽지 않다는 점이다. 일 예로 미국의 경우는 예산과목과 회계과목의 연계가 용이하지 않기 때문에 이를 분리하여 적용하고 결산시 예산과 지출의 크기를 비교할 때 조정하여 적용하는 이중시스템(dual basis)을 활용하고 있다는 점이다.

넷째는 복식부기도입의 신중성으로, 발생주의에 의한 복식부기 제도를 오랫동안 추진하여오고 있는 국가에서도 이를 전면적인 도입보다는 점진적인 도입을 통해 보다 신중을 기하고 있다는 점이다. 일 예로 미국의 경우 지방정부에 따라 감가상각을 연차적으로 실시하도록 하고 있는데 연수익 1억 달러 이상인 정부는 2001년 6월 15일, 연수익 1천만달러 이상 1억달러 미만인 정부는 2002년 6월 15일 그리고 연수익 1천만달러 미만인 정부는 2003년 6월 15일부터 실시하도록 규정하고 있다. 이러한 조치는 복식부기 도입을 추진중인 우리 나라에 시사하는 바가 크다고 할 수 있다.

다섯째, 외국의 경우 발생주의회계를 이용하는 경우 보다 적극적인 제도의 도입을 추진하고 있다는 점이다. 다시 말해 미국 GASB Statement No. 34에 의할 경우 자산에는 현금, 재무적 자산, 비재무적 자산을 모두 포함하고 있으며, 이외에도 기존에 재무보고서에 포함되지 않았던 자산들을 일정한 방식으로 보고할 것을 요구하고 있다. 또 자산을 전형적인 자산과 구분하여 순자산(net assets)이라 칭하고, 자본금(민간기업회계) 또는 기

금(정부회계)과 동일시하여 기존의 기금(fund)을 대체하는 것과 같이 모든 자산을 보고하는 것을 원칙으로 하는 방향으로 정부회계제도를 개선해 나아가고 있다.

제5장 예산과 회계의 연계방안

제1절 기본방향

1. 대안설정 방향

예산과 회계의 연계⁵²⁾는 정부거래를 회계기준에 따라 처리된 재정상태, 운영성과, 현금흐름 내역 등 다양한 정보가 포함되어 있는 재무제표를 생성하고 이를 통해 산출된 정보를 다음해 예산의 편성에 반영하여 예산의 합리성을 높이고 재정운영의 효율성을 확보한다는 관점에서 매우 중요시된다.

그러나 앞에서 살펴본 바와 같이 현행 정부예산과 회계는 다음과 같은 어려움이 발견된다.

첫째, 현금주의에 기초한 예산회계에서는 원가정보에 의한 정부운영상황 파악이 곤란하므로 비용정보를 포함하는 발생주의 원리에 의한 양자간 연계에 한계를 지닌다.

둘째, 현행 결산서에서는 자산·부채에 대한 종합적인 정보가 다루어지지 않기 때문에 장기적인 관점에서 자산·부채를 연결하여 예산균형을 파악하기 어렵다.⁵³⁾

셋째, 이러한 이유로 인해 예산의 지출이 회계처리결과인 결산에 의해 통제될 수 있도록 하는 환류기능이 제대로 작동되지 않는다.

따라서 본 연구에서 대안을 설정하는데 있어 현재의 예산회계제도의 문

52) 본 연구에서 예산과 회계를 연계한다는 의미는 발생주의에 의한 복식부기의 도입을 전제로 한 연계를 의미한다.

53) 갈럽앤컴퍼니 편역, 「정부회계혁명」(서울:한·일, 1999), pp. 106~107.

제 보완 및 앞으로 복식부기 도입을 전제로 다음과 같은 기본방향 하에서 접근하고자 한다.

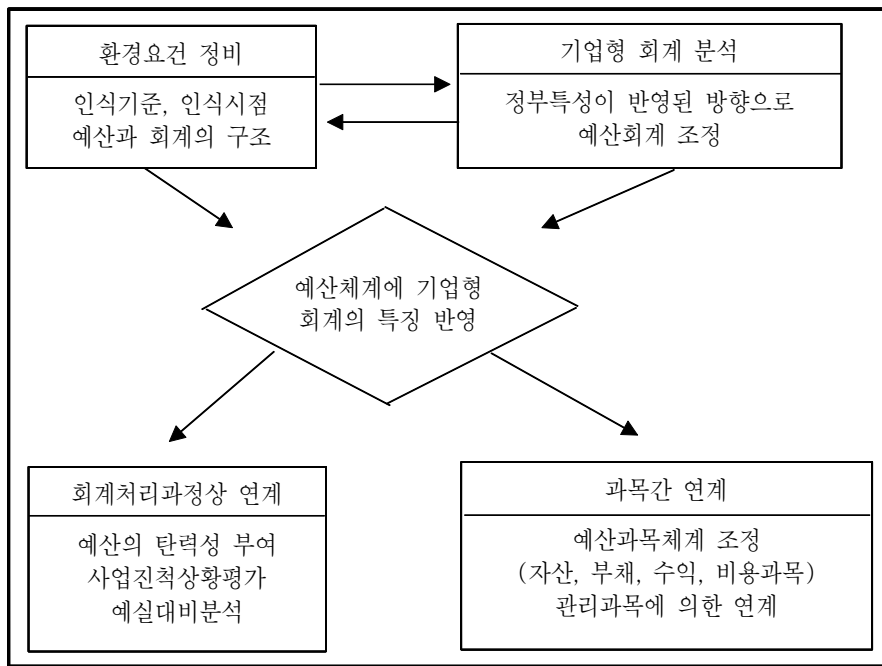
첫째, 예산회계에 기업형 회계의 특징을 반영할 수 있도록 연계를 모색한다.

둘째, 기본적으로 지방자치단체가 수행하는 모든 거래를 대상으로 공정하고 객관적으로 나타낼 수 있는 정보를 산출하기 위하여 연계를 모색한다.

셋째, 과목간의 연계뿐만 아니라 이를 현실화하기 위하여 주변 환경적인 부분에 대해서도 대안을 강구한다.

이와 같은 예산과 회계의 연계를 위한 분석 틀을 제시하면 <그림 5-1>과 같다.

<그림 5-1> 예산과 회계의 연계를 위한 분석 틀



2. 대안간의 관계

예산과 회계를 연계하기 위해서는 현실적인 문제를 고려하면서 과목의 연계, 과정의 연계, 결산의 연계, 법·제도적인 연계 등 양자가 갖고 있는 다양한 측면에서 연계가 이루어져야 한다.

그러나 이러한 과정 중 보다 본질적인 부분은 과목간의 연계라고 할 수 있다. 그 이유는 과목의 연계가 이루어질 수 있어야 이를 기반으로 나머지 제도의 개정이 가능할 것으로 인식되기 때문이다. 그러므로 예산과 회계의 연계를 위해서는 과목의 연계가 가장 기본적이며 현실화가 가능한 방안으로 판단할 수 있다.⁵⁴⁾

이러한 인식을 기초로 본 연구는 과목을 중심으로 예산과 회계의 연계 방안을 모색하고자 한다. 그러나 과목을 중심으로 연계하는 경우도 다음과 같이 두가지로 구분될 수 있다. 즉 첫째, 현재의 체제를 인정하면서 부분적으로 연계하는 방법. 둘째, 새로운 과목을 설정하는 방법 등이 그것이다.

이중 전자는 현행의 예산과목을 존중하면서 양 과목간의 연결기능을 가지는 내부적인 과목을 설정하는 방법으로, 연계가 용이하며 상대적으로 제도도입에 따른 저항을 최소화할 수 있는 방법이라고 할 수 있다. 반면에 예산과 회계가 완전하게 연계되지 못한다는 단점도 나타날 수 있다.

후자는 예산과목에 기업형 회계의 특징을 반영하여 예산과목체계 전체를

54) 예산과 회계의 연계방향은 예산과목이나 회계과목의 연계와 함께 전체적인 예산분류체계(장-관-항-세항-목-세목)를 재정립하는 보다 포괄적인 시각이 동시에 고려되는 것이 바람직할 것이다. 다시 말해 사업원가 또는 성과정보를 제공하기 위해서는 예산분류 자체를 사업단위 또는 성과중심으로 접근하여야 하기 때문이다. 특히, 이러한 문제는 지방자치단체에만 국한되기보다는 국가예산체계와의 연계성도 함께 고려하여 이해할 필요성이 있다.

새롭게 조정하는 방법으로, 보다 완전하게 예산과 회계를 연계할 수 있는 장점이 있다. 반면에 과목설정의 어려움 그리고 제도도입에 따른 혼란이 야기 될 수 있는 개연성이 있다.

그러므로 본 연구에서는 단기적 방안으로 전자를 그리고 후자를 장기적 방안으로 제시하고자 한다. 이 외에도 양 제도간의 과정 및 법·제도적인 부분에서의 연계도 필요하기 때문에 이에 대해서도 대안을 제시하고자 한다.⁵⁵⁾ 이러한 부분과 관련하여 대안으로 강구하고자 하는 것은 첫째, 예산과 회계의 연계는 본질적으로 다년도 개념에 입각한 예산편성, 둘째, 중장기투자사업에 대한 사업진척평가, 셋째 회계처리과정상의 예실(豫實)대비 분석, 그리고 셋째, 관련법과의 관계 등이 있다.

이러한 본 연구의 대안이 갖고 있는 특성과 대안간의 관계를 표로 나타내면 다음과 같다.

55) 이에 대해서는 제4절 선결과제에서 기술하고 있다. 이러한 과정, 법·제도 등에 대한 대안이 항상 선결과제라기 보다는 복식부기 도입시 예산과 회계를 연계하는 환경적 요인에 대한 고려라고도 볼 수 있다. 그러나 이러한 요인들에 대한 고려가 선행될 경우 보다 현실화 가능성이 제고된다는 측면에서 본 연구에서는 선결과제로 간주하고자 한다.

<표 5-1> 대안별 특성 비교

대안	연계포인트	특성	장점	추진단계
관리과목을 통한 연계	과목	불완전 연계	현실화 가능성	단기적
예산과목체계의 조정	예산분류 체계	완전연계	연계의 이념적 방향	장기적
다년도개념에 의한 예산편성	과정	환경적 요인	연계의 실현 가능성 촉진	선결과제
사업관리				
예산과 실적의 대비				
법·제도적 연계				

제2절 관리과목을 통한 연계

1. 기본방향

예산과 회계의 관계는 건설적인 연계(constructive engagement)로 기술되며 이러한 인식의 출발은 발생주의 회계나 현금예산 모두가 정부정책의 합법적 목적에 공헌한다는 것이다.⁵⁶⁾

일예로 예산에서 재산을 구입한다고 할 경우 거기에는 운영원가가 반영되지 않는다. 또 감가상각과 같이 이미 발생하고 있는 원가비용을 예산에서 반영하지 못하는 경우도 있을 수 있다. 회계보고상의 이러한 차이는 회계보

56) Roy T. Meyers, *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass Publishers, 1999, 374.

고의 목적이 비용에 대한 정보를 제공하는데 있을 경우 필연적으로 나타날 수 밖에 없다. 따라서 예산과 회계는 근본적으로 차이가 발생하게 되며 이는 인식기준상의 차이에서 기인하는 것이지만 양자간에 추구하는 목적은 동일하다는 것이다.

이러한 논의와 관련하여 예산과 회계를 연계하는데 있어 발생주의 방식이 현금주의 보다 좋은 제도라고는 할 수는 없다. 그러나 일반적으로 인식되고 있는 것중의 하나는 발생주의방식이 회계실체의 재정상황이나 평가를 하는데 있어 보다 정확한 정보를 제공할 수 있다는 점이다.⁵⁷⁾

이러한 인식을 기초로 본 연구에서는 예산과 회계를 연계하는 방법중의 하나로 관리과목의 설정을 통한 연계방법을 강구하며, 이 경우 발생주의에 기초한 연계방법을 살펴보고자 한다.

2. 관리과목의 의미 및 특성

가. 의미

관리과목은 예산과목과 회계과목을 원활하게 연계하기 위한 장치로 현행 예산과목의 구분과 설정, 예산서의 산출기초 및 기업형 회계의 과목구조 등을 토대로 하여 거래의 성격에 따라 작성, 분류한 과목이다. 이러한 관리과목은 다분히 실무적인 용어로서 회계정보를 보다 세부적으로 집계·관리할 수 있는 단위로서의 역할을 수행한다.

57) Rovert D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson, "Finacial Managent: Accounting, Auditing and Information Systems", *Public Budgeting Systems*, An Apen Publication, 1994. p. 376.

따라서 관리과목을 통한 연계는 예산항목과 회계항목이 직접적으로 연계되는 것이 곤란하므로 중간에 새로운 과목을 설정하여 연계하는 것이라고 할 수 있다. 이 경우 관리과목으로 설정될 수 있는 것은 예산과 회계 양자간에 다른 항목으로 구성되어 있는 것중 그 성격이 공통적으로 포함될 수 있는 과목을 신설하여 재분류하는 것을 의미한다.

그러므로 관리과목을 통한 예산과 회계의 연계는 단기적 관점에서 현행 예산분류체계 및 예산과목을 그대로 유지하는 가운데 예산과목과 회계과목의 연계·조정(adjustment account)을 위한 새로운 과목을 설정하여 예산과 회계를 연계시키는 접근방식이다. 이러한 방식은 예산과목에 의한 업무처리에 익숙한 실무공무원들의 특성을 감안하여 현행 예산과목의 용어와 유사한 명칭을 사용하여 조정함으로써 새로운 제도의 도입에 따른 실무적 혼란을 최소화할 수 있는 장점이 있을 수 있다.

예산제도는 공공부문의 모든 재정활동을 규정하는 중요한 제도로 이의 틀을 바꾸는 것은 회계제도의 개편보다 지방자치단체를 비롯한 공공부문의 전 분야에 걸쳐 대폭의 변화를 가져올 것으로 예상된다. 그럼에도 불구하고 예산과 회계의 연계는 불가피한 것이며, 현행 예산과목과 회계과목을 기초로 연계를 시도할 경우 다음과 같은 이유로 인해 현행 예산과목을 그대로 사용할 수는 없다.

첫째, 정부의 서비스는 민간부문의 매출개념과 직접 대응하지 않는 경우도 있으며 결산 결과 나타나는 세계잉여금 등은 민간부문의 이익잉여금과는 성격이 상이하다.

둘째, 현행 지방자치단체의 예산과목은 현금주의⁵⁸⁾를 반영하여 설계되

58) 현행 지방자치단체의 일반회계 예산은 인식기준에 대하여 명확히 규정하고 있지는 않지만 출납폐쇄기한 등의 제도를 갖고 있다는 점에서 엄밀한 의미에서는 수정현금주의를 지향하고 있다고 볼 수 있음.

어 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않다.

셋째, 현금의 입·출금을 기준으로 설정된 현행 예산과목에는 자산과목이 거의 설정되어 있지 않으며, 일부 자산과목은 수익과목이나 비용과목의 형태로 나타나 있다. 일례로 자산매각수입의 경우 실제로는 자산(매각자산의 장부상 가치)과 수익(손실)으로 구성되어 있음에도 현행 예산체제 하에서는 모든 자산매각대를 수입으로 처리하고 있다.

나. 현행 예산과목과의 비교

관리과목의 기본체계는 현행 예산체계와 비교할 때 2단계의 조정을 거쳐 작성된다. 제 1단계는 경상지출과 자본지출로 구분하는 단계를 의미한다.⁵⁹⁾ 이 단계는 첫째, 현재의 예산항목에서는 경비의 지출내역이 소모성(경상예산)과 사업성(사업예산)으로 구분하고 있지만 그 기준이 불명확하기 때문이며, 둘째, 자산, 부채, 수익, 비용의 해당 여부에 따른 구분을 통해 자본예산을 편성하는데 보다 용이하게 하기 위함이다. 이 과정에서는 수익과 비용의 발생과 관련된 것은 경상(經常)지출로, 자산과 부채의 증감변동의 기록에 관련된 것은 자본(資本)지출로 하여 분류하게 된다.

59) 이렇게 구분하는 이유는 정부의 예산운영에서 다년간에 걸쳐 경제적 효과가 발생하는 대규모 사업, 자산의 구입, 유지관리와 관련한 거래와 일반 행정서비스를 제공하는데 필요한 거래를 구분하기 위함임(자세한 것은 제2장 참조).

<표 5-2> 관리과목의 구분과 현행 예산과목구조와의 비교: 제 1단계

구분	현행 예산과목구조	관리과목
명칭	경상예산과 사업예산	경상지출과 자본지출
분류의 목적	경비의 소요가 소모성인지 사업성인지에 따른 구분	복식부기의 재무보고서(재정상태보고서)의 자산, 부채와 운영보고서의 수익,비용의 해당여부에 따른 구분
예시	공탁보관금=> 일반운영비 (경상예산)	공탁보관금=> 보증금 (자본지출)
	공공사업관련 이주보상금 => 일반보상금 (경상예산)	공공사업관련 이주보상금 => 사회간접시설 (자본지출)

제2단계는 구체적인 관리과목을 설정하는 단계로서 제1단계에서 경상지출과 자본지출로 분류한 내용을 각 경비의 성질별(性質別)로 유형화 및 세분화하여 구체적으로 관리과목을 분류하는 과정이다. 이 경우 일반적으로 예산과목 중 목(目) 및 세목(細目)을 토대로 관리과목을 설정하게 되는데 일례로 주민세의 경우 현행 예산과목은 “주민세” 한 과목만이 설정되어 있으나 실제로는 부과 후 아직 징수하지 않은 상태, 징수가 완료된 상태, 기한이 경과된 이후의 미수상태, 징수를 하지 못하는 상태 등으로 구분할 수 있다. 따라서 하나의 예산과목이라고 하더라도 그 과정을 추적하여 각 과정별로 적합한 과목을 설정할 필요가 있게된다.

이러한 예는 세출의 경우에도 유사한데, 일 예로 예산과목중 “공공요금 및 제세”의 항목은 회계과목의 운반비, 세금과 공과금, 수도광열비, 보증금 등에 해당될 수 있다. 이러한 예산과목과 회계과목간의 불일치된 내용은 아래의 표와 같이 관리과목을 설정할 수 있다.

<표 5-3> 관리과목의 분류 예시

구분	예산과목	관리과목	회계과목	성격
세입	111-04 주민세	주민세수익	지방세수익	수익
		미수주민세	미수세금	자산
		주민세가산세수익	지방세수익	수익
		주민세결손처분상각비	결손처분상각비	비용
		주민세결손처분충당금	결손처분충당금	자산(차감)
세출	201-01 공공요금 및 제세	철도물품운송요금	운반비	경상지출
		자동차세등공과금	세금과공과금	
		수도·전기및가스요금	수도광열비	
		공탁보관금	보증금	자본지출

다. 설정의 원칙

관리과목은 단순히 양자를 연계하는데 초점이 있는 것이 아니라 이를 통해 합리적인 재무정보를 추출할 수 있다는 점과 예산과 회계 양자의 제도를 크게 고치지 않고 연계할 수 있다는 점에서 실현 가능성이 높다는 장점이 있다. 그러나 관리과목의 설정은 자의적인 판단에 의할 수 있으며 이를 지나치게 세분화하면 회계가 복잡해지고 반면에 포괄적으로 설정하면 중요한 정보가 사장될 수 있다는 위험이 있다. 따라서 관리과목을 설정하는 경우에는 이러한 과목을 설정하는 이유와 목적을 중심으로 기본적인 원칙을 정하고 이러한 원칙에 의거하여 과목을 설정할 필요가 있다. 이러한 인식을 기초로 본 연구에서는 다음과 같은 원칙에 의하여 관리과목을 설정하고자 한다.

첫째, 범위와 관련하여, 기업회계의 특성을 정부부문에 접목시키되 정부 예산의 고유한 특성을 유지하도록 설정한다. 다시 말해 정부예산의 기능을

제 2장에서 기술한 바와 같이 통제기능, 관리기능, 계획기능으로 구분할 때에는 단순히 회계를 관리하는 차원 그 이상의 정보를 추출할 수 있어야 할 것으로 인식된다. 따라서 관리과목은 현재의 회계과목 보다는 보다 세분화된 과목설정이 필요하게 된다.

둘째, 목적과 관련하여, 관리과목을 설정하는 이유 중의 하나는 발생주의적 관점에서 예산과 실적을 대비하기 위함이라고 할 수 있다. 이 경우 예산과 실적의 대비란 단순히 예산과 결산의 대비라는 기본적인 의미 외에도 사업기간별 추진실적과 자원사용내역의 파악 등이 이루어질 수 있어야 할 것으로 판단된다. 이러한 목적을 달성하기 위해서는 예산사용과정에 따른 연계과목의 설정이 필요하며 이러한 과목으로는 미수금, 미수수익 등 예산집행과정에서 만 나타나고 결산과정에서는 소멸되거나 축소될 수 있는 과목의 설정도 요구된다.

셋째, 비교대상과 관련하여, 1단계 구분 즉 경상지출과 자본지출로 구분하는 단계에서는 세세항을 기준으로 분류하며 2단계에서는 예산과목중 목과 세목을 기업회계의 계정과목과 비교한다. 1단계에서 세세항을 기준으로 하는 이유는 현행 예산체계상 세세항⁶⁰⁾은 경상예산과 사업예산, 채무상환, 예비비 등으로 구성되어 있다. 그러므로 자본지출과 경상지출을 분리할 때 현행 예산편성 체계를 토대로 분리할 수 있다는 장점이 있기 때문이다.⁶¹⁾

60) 본 연구에서 사용되는 예산항목은 2003년도 지방자치단체 예산편성지침에 나타나는 항목을 중심으로 하며 상기의 지침에 의할 경우 경상예산과 사업예산이 나타나는 분류는 세세항중 대분류임.

61) 그러나 제 1단계 분류 즉 경상지출과 자본지출에 대한 분리에 대해서는 이미 국내에 연구가 진행되었기 때문에 본 연구에서는 시도하지 않는다. 자세한 것은 임성일 외 3인, 「성과측정을 위한 지방예산회계제도의 기반정비 방안」, 한국지방행정연구원, 2001, pp. 147-168; 한국지방행정연구원, 「지방자치단체 복식부기도입을 위한 회계기준보고서」, 2000. 7, pp. 128-136을 참고 바람.

한편, 2단계에서 목과 세목을 대상으로 하는 이유는 현행 예산분류 중 가장 기초적인 분류방식으로 여기서부터 모든 예산분류과정이 상향식으로 재분류될 수 있고 뿐만 아니라 목과 세목은 성질별 또는 내용별로 분류되어 있으며 기업회계의 계정과목과 가장 유사한 성격을 갖추고 있기 때문이다.

마지막으로 방법과 관련하여, 관리과목을 설정하는 이유 가운데 하나는 회계과목과 예산과목을 크게 고치지 않고 연계하기 위한 것이라고 할 수 있다. 그러므로 현행의 예산분류체계 및 항목을 최대한 수용하며 양자간의 차이가 발생하는 항목을 중심으로 관리과목을 설정할 필요가 있다. 이러한 접근방식을 선택하는 이유는 예산과 회계를 연계하는 방식으로는 여러 가지 대안을 고려할 수 있으나, 예산편성 업무의 복잡성, 정치적 시행가능성 등을 종합적으로 고려하여 현행 현금주의 예산과목과 발생주의 회계과목 간의 차이에서 초래되는 혼란을 최소화할 수 있는 접근이 합리적인 것으로 판단되기 때문이다.⁶²⁾

62) 미국 지방정부의 경우 ①일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP), ② 정부회계기준(주로 현금수불 및 지불기준)이라는 이중의 회계 및 보고기준(dual basis of accounting and reporting)을 사용하고 있음. 이에 따라 회계연도 중에는 계정에 대한 통제를 위해 예산계정이 예산기준으로 운영되며, 중간 및 연말의 예산보고서(budgetary statements)는 예산기준으로 작성되고, 연말에 조정이 이루어짐. 즉, 예산기준에 의한 데이터가 GAAP기준의 계정으로 전환되고 GAAP기준에 의한 재무제표가 작성되며 예산기준과 GAAP기준의 차이는 정부재무제표에서 설명됨. 다만, 세입세출결산서 작성을 위한 분개(예산회계)와 재무제표 작성을 위한 회계처리상의 분개를 이중으로 하는 경우도 있음(예: U.S Government Standard General Ledger Accounting Transactions의 Budgetary Entry, Proprietary Entry)

3. 관리과목의 설정방안

가. 세입측면의 과목설정

1) 예산과 회계⁶³⁾의 업무처리과정

관리과목의 설정과 관련하여 사업기간별 추진실적과 자원사용내역의 파악 등을 위해서는 각 업무처리과정별로 이루어지는 내용과 각 과정별 예산과목과 회계과목을 살펴볼 필요가 있다.

이러한 인식을 기초로 현행 일반적인 예산처리과정과 각 과정별 회계과정을 살펴보면 다음과 같다. 먼저 세입측면에서의 예산처리과정은 크게 부과과정, 징수과정, 과오납반환과정 등으로 구분할 수 있다.

이중 첫 번째로 부과과정은 징수결의서 작성, 징수부 기재, 징수결정액 통지서 송부, 영수필통지서통보, 수입일계표 작성 등으로 이루어지고 있다. 이러한 과정중 징수결의서 작성과정에서 지방자치단체 내부적으로는 세입에 대한 실질적인 결정이 이루어지진다. 따라서 아직 세입이 발생하지는 않았지만 발생주의적 인식기준에 의할 경우 세입에 대한 중요한 영향이 발생한 것으로 간주할 수 있다는 측면에서 회계적인 측면에서는 자산 및 수익 등을 인식할 수 있는 과정이라고 할 수 있다.

63) 이 경우 예산이란 예산회계과정 즉 현행의 현금주의적 회계과정을 의미하며 회계과정이란 발생주의적 인식기준에 입각할 경우의 회계과정을 의미한다.

<표 5-4> 부과과정에서의 예산과 회계업무

예산과정	회계과정
징수결의서 작성(징수관)→ 징수부 기재(징수관)→ 징수결정액 통지서 송부(수입금출납원에게 통보)→ 영수필통지서 통보(수입금출납원이 징수관에게)→ 수입일계표 작성(징수관)	징수결의서 작성시 자산, 수익 등 인식

두 번째로 징수과정은⁶⁴⁾ 납부금 수령에서부터 세입·세출일계표와 월계표를 작성하는 단계로 구성된다. 이러한 과정은 실제로 현금이 수입되기 때문에 현행 예산회계에서는 세입에 대한 기록이 이루어지게 되지만 발생주의 하에서는 부과과정에서 이미 인식된 바 있는 채권의 회수를 중심으로 회계처리가 이루어지게 된다.

<표 5-5> 징수과정에서의 예산과 회계업무

예산과정	회계과정
납부금수령→ 납입고지서 및 납부서의 영수증 교부(금고가 납부자에게)→ 세입금내역장 및 세입·세출원장 기록(금고)→ 납입고지서 및 납부서의 영수필통지서 송부(금고가 징수관에게)→ 세입·세출일계표 및 월계표 작성(금고가 징수관에게 제출)	부과과정에서 인식된 채권의 등의 회수

64) 이러한 과정은 금고에 납입할 경우에 해당하며 이 외에도 수입금출납원에게 직접 납부하는 경우도 있을 수 있으나 그러한 경우는 예외적인 경우에 해당하며 전체적인 과정에서는 금고에 납입하는 경우와 유사한 과정을 통해 이루어진다.

셋째는 과오납금 반환절차로서⁶⁵⁾, 이 과정은 납세자가 과오납금 반환청구서를 작성하면 징수관이 과오납금을 반환하고 이를 정리하는 단계로 이루어지고 있다. 이 과정은 반환하는 만큼 비용 또는 자산의 감소가 이루어지게 되지만 그 절차의 중요성에 비추어 별도로 전기오류수정항목으로 계상하게 된다.

<표 5-6> 과오납금 반환과정에서의 예산과 회계업무

예산 과정	회계 과정
과오납금 반환청구서 작성(납세자)→ 과오납금 반환결의서 작성(징수관)→ 과오납금 반환필 보고서 송부(금고가 징수관에게)→ 과오납금 정리부 정리(징수관)	전기오류수정항목에 계상

2) 관리과목 설정

앞에서 살펴본 세입측면에서의 예산과정과 회계과정의 차이는 바로 관리과목이 설정되어야 할 필요성이 있는 부분이라고 할 수 있다. 그 이유는 각 과정별 예산과정과 회계과정의 차이이며 이로 인해 예산과 회계의 연계가 어렵게 되기 때문이다. 결과적으로 세입측면에서의 관리과목은 주로 예산과 회계의 업무처리과정에서 나타나는 차이에서 비롯된다고 할 수 있다.⁶⁶⁾

65) 이러한 과정은 일반적인 과정이기보다 특수한 과정이라고 볼 수 있음.

66) 그러나 세입측면에서의 관리과목은 항상 양자간의 업무차이에서 만 발생하는 것은 아니며 일부의 경우에는 새로운 과목을 신설해야하는 경우도 있다.

가) 개별 지방세

○예산과목: ○○세

○해당 과목: 지방세법에 규정된 모든 지방세

○과목의 정의⁶⁷⁾: 지방세는 특별시·광역시·특별시·특별자치시 또는 시·군·구세를 말하며, 이에 는 가산세가 포함된다. 지방세는 과세권의 주체가 지방자치단체인 점에서 과세권의 주체가 국가인 국세와 다르다. 지방세는 그 수입의 용도에 따라 보통세와 목적세와 구별되는데 보통세는 일반재원에 충당되는 것을 말하며 목적세는 특정목적에 충당하기 위한 것을 말한다.

과 정 별		예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
				필요성 유무	사 례	
부과과정	징수결의서 작성		미수금	유	미수○○세	
	납부통지서 발급	○○세		무		
징수과정	납부기한내 납부		채권(현금*)의 회수	유	○○세수익	
	납부기한 후납부		미수금	유	미수○○세 가산세	가산세
	납부기한후 미 납부		미수금	유	체납○○세	체납세
결손처리			대손상각	유	○○세 대손상각	
부과징수 오류			전기오류수정	유	전기오류수 정	

주 : *는 현금 납부의 경우이며 물납의 경우는 납부되는 물건으로 대치

67) 과목의 정의는 2003년도 지방자치단체 예산편성기본지침에 의거하여 작성한다. 이하 동일.

나) 재산임대수입

○예산과목: 재산임대수입

○해당과목: 국유재산 및 공유재산임대료 수입

○과목의 정의:

•국유재산임대료(01) : 국유재산법시행령 제 34조 제 3항 제 2호의 규정에 의하여 지방자치단체가 관리하는 국유토지, 임야, 건물임대수입

•공유재산임대료(02) : a. 지방재정법령 및 관련조례에 의하여 징수하는 공유재산임대료수입

•기타 특별회계의 이용료·실습수입·임대료 등 기타 재산수입

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
회계연도 내	계약금	임대료	선수금	유	선수임대료
	잔금 납부	임대료	선수금*	유	임대료수익
	잔금 미납부		미수금	유	미수임대료
임대료 이자	기타 이자수입	이자수익		유	기타 이자수익

주 : *기간귀속이 차기 이후까지 가는 경우

다) 사용료수입

○예산과목: ○○사용료

○해당 과목: 도로, 하천, 하수도, 상수도, 시장, 도축장, 입장료, 기타 사용료

○과목의 정의

•도로사용료수입(212-01): 도로 구역안에서 공작물, 물건, 기타의 시

- 설을 신축, 개축, 변경 또는 제거하거나 기타의 목적으로 도로를 점용한자에게 부과, 징수하는 수입
- 하천사용료(212-02): 하천의 유수 및 토지의 점용, 토석·사력 등 하천 산출물의 채취 및 사용자에게 수익자 부담원칙에 의하여 부과 징수하는 수입
 - 시장사용료(212-04): 주민생활에 필요한 일용품 공급의 편의를 도모하고 상업의 정상적인 발전과 국민경제의 건전한 육성을 위하여 시장을 설치 운영함으로써 징수되는 수입
 - 도축장사용료(212-05): 식용에 공급할 목적으로 가축을 도살, 해체하기 위하여 도축 작업장을 사용하는 자에 대하여 부과 징수하는 수입
 - 입장료수입(212-06): 각종 시설물을 설치운영함에 있어 필요한 경비를 충당할 목적으로 사용자에게 징수하는 공연장 등의 입장수입
 - 기타사용료(212-07): 지방자치단체가 부과징수하는 사용료 수입 중 공유수면사용료, 시장사용료, 도축장사용료, 입장료를 제외한 나머지 사용료를 총칭하는 것으로서 이에선 공원, 운동장, 묘지, 복지회관, 시민회관, 화장장 등의 공공시설 및 재산의 사용료 수입 등이 있으며 자치단체별로 그 종류가 다양함

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
징 수 결 의		미수금	유	○○사용료 미수금	
납부기한내 납부	○○ 사용료	사용료	유	○○사용료	
납부기한내 미납부		미수금	유	체납○○ 사용료	
납부기한후 납부	○○ 사용료	사용료	유	○○사용료	

라) 수수료수입

- 예산과목: ○○수수료
- 해당 과목: 증지수입, 쓰레기처리봉투 판매수입, 재활용품수거판매수입, 기타 수수료
- 과목의 정의
 - 증지수입(213-01): 자치단체 수입증지 판매 수입
 - 쓰레기처리봉투 판매수입(213-02): 자치단체가 쓰레기 처리봉투를 판매한 수입
 - 재활용품 수거판매수입(213-03): 지방자치단체 도시구역 내에서 발생하는 생활쓰레기 중 재활용이 가능한 종이류, 캔류, 플라스틱류 등을 수집, 운반, 선별 판매하여 발생하는 수입
 - 기타수수료(213-04): 타 과목에 속하지 않는 수수료 수입

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
징 수 결 의		미수금	유	○○수수료 미수금	
현 금 징 수	○○수수료	수수료	유	○○수수료	

마) 사업수입

- 예산과목: 사업수입
- 해당 과목: 사업장생산수입, 주차요금수입, 통행료수입, 청산금수입, 분담금수입, 매각 사업수입, 기타 사업수입

○ 과목의 정의

- 사업장 생산수입(214-01): 지방자치단체가 직접 각종 사업장을 운영하여 얻어지는 생산물 및 부산물을 매각함으로써 얻어지는 수입
- 주차요금수입(214-02): 주차장법 및 동법시행령에서 규정한 노상주차장의 주차장 운영 요금수입
- 통행료수입(214-03): 법령 및 조례의 규정에 의한 도로통행료 수입
- 청산금수입(214-04): 환지청산금수입
- 분담금 수익(214-05): 공사완료지구 분담금수익
- 매각사업수익(214-06): 주택·택지 공업용지 생산품등 매각수입
- 기타사업수익(214-07): 타 과목에 속하지 않는 사업수익

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
징수결의		미수금	유	○○사업 미수금*	
현금징수	○○사업 수입	○○사업수입			
위탁업자가 선납한 경우		선수수익	유	선수○○사업수익	
위탁업자에게 수수료를 지급하는 경우	운영수수료	지급수수료	유	○○사업위탁 운영수수료	

주 : *는 사업의 종류에 따라 별도 명칭

바) 징수교부금 수입

- 예산과목: 징수교부금 수입
- 해당 과목: 징수교부금 수입
- 과목의 정의

- 시·도세 징수교부금 수입(215-01): 특별시 및 시·도의 소관세입을 관계규정에 의하여 기초 자치단체장에게 부과 및 징수업무를 위임하여 처리하고 징수금 중 일정율의 교부금을 처리비로 교부함으로써 기초 자치단체에서 발생하는 수입
- 사용료징수교부금(215-02): 시·도 세입에 속하는 하천, 도로등 사용료를 기초자치단체에서 징수하여 광역자치단체에 납입할 경우 징수 위임기관인 시·도에서 납입한 징수금을 관련규정에 의한 교부율에 따라 교부함으로써 기초 자치단체에서 발생하는 수입
- 수수료 등 징수에 따른 교부금수입(215-03): 환경개선부담금 징수비용, 먹는 피임약, 콘돔, 항결핵제 보급에 따른 수수료 수입 등

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
징 수 결 의		미수금	유	징수교부금 미수금	
수 령	징수교부금 수입	현금	유	징수교부금 수입	

사) 재산매각수입

- 예산과목: 재산매각수입
- 해당 과목: 국유재산매각수입, 공유재산매각수입
- 과목의 정의
- 국유재산매각수입(221-01): 국유재산법시행령 제 34조 제 3항의 규정에 따라 국가로부터 매각을 위탁받은 국유재산(토지, 건물 등) 매각수입 중 지방자치단체에 귀속되는 수입.

•공유재산매각수입(221-02)

- a. 지방자치단체의 재산매각계획에 따른 공유재산매각수익
- b. 공유재산과 타인재산의 교환차액수입

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
정 수 결 의		미수금	유	재산매각 미수금	또는 매매계약 체결시
대금납부시	재산매각 수입	현금	유	재산매각수익	
납기한경과시		미수금	유	재산채납 미수금	
납부기한경과후 납부시	연체료	잡이익	유	재산채납 연체료	
자금이체시	현금	예수금	유	재산매각 예수금	국유재산 의 경우

아) 전입금

- 예산과목: 전입금
- 해당 과목: 공기업전입금, 기타회계전입금, 기금전입금
- 과목의 정의
- 내부전입금(224-01): 동일자치단체의 타 회계로부터 전입되는 수입
- 외부전입금(224-02): 교육비특별회계와 다른 자치단체에서 전입되는 수입

과정별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비고
			필요성 유무	사 례	
정수결의		미수금	유	미수전입금	또는 전입통지시
현금전입시	전입금수입	현금	유	전입금수입	

주 : 내부전입금 또는 외부전입금에 따라 별도의 명칭 부여

자) 예탁금 및 예수금

○ 예산과목: 예탁금 및 예수금

○ 해당 과목: 예수금수입, 예탁금상환금, 예탁금이자수입

○ 과목의 정의

• 예탁금수입(225-01): 일반회계와 특별회계 상호간 및 특별회계내의
계정간의 예탁금

• 예수금 상환금(225-02): 일반회계와 특별회계 상호간 및 특별회계내
의 계정간의 예수금

• 예수금 이자수입(225-03)

과 정 별		예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
				필요성 유무	사 례	
예수금	징수결의		미수금	유	미수예수금	
	받은 경우	예수금수입	예수금	유	예수금	
	반환한 경우		예수금	유	예수금	
	이자발생		이자비용	유	예수금이자 비용	
예탁금	검수시		미지급금	유	미지급예탁금	
	지급한 경우	예탁금상환금	예탁금	유	예탁금	
	반환받은 경우		예탁금	유	예탁금	
	이자발생	예탁금이자 수입	이자수익	유	예탁금이자 수익	

차) 융자금원금수입

- 예산과목: 융자금원금수입
- 해당 과목: 민간융자금회수수입
- 과목의 정의
 - 민간융자금회수수입: 민간에 융자한 금액을 회수하는 원금수입
 - 자치단체융자금회수수입: 자치단체에 융자한 금액을 회수하는 원금수입

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
정 수 결 의		미수대여금	유	미수민간 융자금	또는 융자금 회수시
기한내 회수되는 경우	민간융자금 회수수입	대여금	유	민간융자금	
기한내 회수되지 않는 경우		대여금	유	채납민간 융자금	
기한 경과후 회수시		잡이익	유	민간융자금 연체료수익	연체료발 생시

카) 부담금

○ 예산과목: 부담금

○ 해당 과목: 자치단체간 부담금, 일반부담금

○ 과목의 정의

· 자치단체간부담금: 자치단체간의 부담금 수입

· 일반부담금

- 민간인, 기타단체의 부담금 수입

- 개발이익 환수금

- 기타특별회계의 주차장법 제 8조에 의한 주차장 관리수탁장 부담금, 주차장법 제 19조에 의한 건축물 부설주차장 설치비용 납부금, 도시교통촉진법 제 11조의 4에 의한 교통유발 부담금 부과수입, 도시교통촉진법 제 14조 및 제 11조의 2에 의한 도시교통관련 사업 시행자의 비용부담금수입

과 정 별		예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
				필요성 유무	사 례	
자치단체간 부담금	징수결정시		회계간채권	유	미수자치단체간부담금	
	지급시	자치단체간부담금	부담금수익	유	자치단체간부담금수익	
일반부담금	징수결정시		미수금	유	미수일반부담금	
	징수시		부담금수익	유	일반부담금수익	
물 납 시	받을시	자치단체간부담금	부담금수익	유	물납자산	
	처분시			유	물납자산처분이익	이익발생시

타) 잡수입

- 예산과목: 잡수입
- 해당 과목: 불용품매각대, 변상금, 위약금, 과태료수입, 체납처분수입, 보상금수납금, 시도비반환금수입, 기부금, 기타 잡수입
- 과목의 정의
 - 불용품 매각대(228-01): 불용품의 매각수익
 - 변상금(228-02): 법규의 정하는 바에 의하여 변상하거나 변상명령에 의하여 변상되는 수입
 - 위약금(228-03): 약정위반으로 인한 위약금 수입
 - 과태료 수입(228-04): 주민등록법 등 법령위반으로 인한 과태료, 자동차운송사업의 규정에 의한 과징금 등,
 - 기타특별회계의 주차장법 제 24조의 2에 의한 노외주차장 관리위반과 징금, 주차장법 제 30조에 의한 과태료, 자동차운수사업법 제 31조의 2에 의한 과징금 중 벽지노선 운행 결손보전 해당액, 교통안전시설 확

- 충해당액 및 도로교통법 제 115조의 2에 의한 주,정차 위반 과태료
- 체납처분수입(228-05): 체납처분으로 생기는 수입
- 보상금수납금(228-06): 법령 및 조례의 규정에 의하여 자치단체에서 수납하는 보상금, 콘돔 및 피임약 위탁판매 수수료 수입
- 반환금수입(228-07): 시,도에서 전년도에 시,군,구에 보조한 시,도비 보조금 중 시,군,구에서 사용하고 남은 시,도비 보조금을 반환받은 금액
- 기부금 및 기금수입(228-08): 용도지정기부금수입, 기금수입
- 기타잡수입(228-09): 기타 타과목에 속하지 않는 수입, 기타 특별회계의 주차목적의 도로점용료수입

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
정 수 결 의		미수금	유	○○미수금	
납 부 시	○○금		유	○○금	
기한내 납부하지 않는 경우		미수금	유	체납○○금	
기한 경과후 회수시	○○금		유	○○금 (○○금연체료수익)	(연체료 발생시)

파) 의존재원 전체

- 예산과목: 지방교부세 등
- 해당 과목: 지방교부세, 증액교부금, 지방양여금, 조정교부금, 재정보전금, 국고보조금, 시도비보조금
- 과목의 정의
- 지방교부세(01): 지방교부세법에 의한 교부세수입

- 증액교부금(02): 지방교부세법에 의한 증액교부금수입
- 지방양여금(411): 지방양여금(01): 지방양여금법 및 지방양여금 특별회계법에 의하여 양여되는 양여금.
- 조정교부금(511): 조정교부금(01): 지방자치법 제 160조의 규정에 의거 특별시, 광역시에서 자치구에 교부되는 재원조정교부금수입
- 국고보조금등(611): 국고보조금(01), 기금수입(02)
- 시·도비 보조금(621): 각 시도에서 시·군·자치구에 내시하는 시·도비 보조금

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
징 수 결 의		미수금	유	○○미수금	
수 령 시	○○금		유	○○금 수익	
반납할 경우	○○반납금	미지급금	유	○○반납 미지급금	아직 지급하지 않은 경우

하) 차입금

- 예산과목: 차입금
- 해당 과목: 정부자금채, 금융기관채, 지방공공자금채, 기타
- 과목의 정의
- 정부자금채(711-01): 정부 특별회계에서 지원되는 융자금(재특, 토 특, 도특), 정부, 정부투자기관 등이 출연, 조성하여 운영되고 있는 기금에서 지원되는 융자금
- 금융기관채(711-02): 일반금융기관(연고금융기관)에서 지원되는 융자금

- 지방공공자금채(711-03): 지방재정공제회(지방공공자금)에서 지원되는 용자금
- 기타(711-04): 기타차입금

과정별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비고	
			필요성 유무	사 례		
징 수 결 의		차입금	유	○○채 차입금 미수금		
수 령 시	○○채		유	○○채 차입금		
상 환 시	○○채	차입금	유	○○채 차입금 상환금		
이자	선급시	○○채	선급이자	유	선급이자	
	후급시	○○채	미지급이자	유	미지급이자	

주 : 상환기간 1년을 기준으로 장·단기로 구분함

가) 지방채증권

- 예산과목: 지방채증권
- 해당 과목: 모집공채, 매출공채, 교부공채
- 과목의 정의
- 모집공채(712-01): 지방재정법시행령 제 8조의 규정에 의하여 발행하는 지방채(공모, 사모방식의 지방채)
- 매출공채(712-02): 지방재정법시행령 제 13조의 규정에 의하여 발행하는 지방채
- 교부공채(712-03): 지방재정법시행령 제 7조 제2항의 규정에 의하여 발행하는 지방채

과정별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비고	
			필요성 유무	사 례		
발행금액과 액면금액이 일치하는 경우	징수 결정시		차입금	유	지방채 미수금	
	수령시	○○채		유	지방채 지방채할인 발행차금	
	상환시	○○채	차입금	유	지방채 상환금	
발행금액과 액면금액이 일치하지 않는 경우	징수 결정시		차입금	유	지방채미수금	발행금액이 액면금액에 미달하는 경우
	수령시	○○채		유	지방채 지방채할인 발행차금	
	상환시	○○채		유	지방채상환금	
이자	선급시	○○채	선급이자	유	선급이자	
	후급시	○○채	미지급이자	유	미지급이자	

주 : 상환기간 1년을 기준으로 장·단기로 구분함

나) 지역개발기금

- 예산과목: 지역개발기금
- 해당 과목: 지역개발기금 시·도융자금수입, 지역개발기금 시·군·구
융자금수입
- 과목의 정의
 - 시·도 융자금수입(713-01): 지역개발기금에서 시·도가 직접 사용
하는 경우의 융자금 수입
 - 시·군·구 융자금수입(713-02): 지역개발기금(지방공공자금)에서
지원되는 융자금

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고	
			필요성 유무	사 례		
징 수 결 의		차입금	유	지역개발기금 ○○ 차입금 미수금		
수 령 시	지역개발기금 ○○차입금 수입		유	차입금수입		
상환시	지역개발기금 ○○차입금	차입금	유	차입금 상환금		
이자	선급시	○○채	선급이자	유	선급이자	
	후급시	○○채	미지급이자	유	미지급이자	

주 : 상환기간 1년을 기준으로 장·단기로 구분함

다) 국외차입금

- 예산과목: 국외차입금
- 해당 과목: 국외차입금
- 과목의 정의: 지방재정법시행령 제 7조 제 3항의 규정에 의하여 발행하는 지방채

과 정 별	예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고	
			필요성 유무	사 례		
징 수 결 의		차입금	유	외화차입금 미수금		
수 령 시	국외차입금		유	외화차입금		
상환시	환율이 변동없을 경우	국외차입금	차입금	유	외화차입금 상환금	
	환율이 변동하였을 경우	국외차입금	차입금	유	외화환산손실	또는 이익
이자	선급시	○○채	선급이자	유	선급이자	
	후급시	○○채	미지급이자	유	미지급이자	

주 : 상환기간 1년을 기준으로 장·단기로 구분함

나. 세출측면의 과목설정

1) 예산과 회계의 업무처리과정

세입측면과 동일한 이유에서 세출측면에서 나타나는 예산과 회계과정의 업무처리를 비교해 보면 일반적으로, 품의과정, 지출원인행위과정, 지출결정과정, 지급과정 등 네단계로 구분할 수 있다. 이중 품의과정은 세출예산 집행을 위해 기관장의 집행결재를 득하는 과정으로 이는 내부적인 행정행위가 이루어진다는 측면에서는 중요한 과정이라고 볼 수 있다. 그러나 계약자 등 외부인과 직접 관련이 없다는 점에서 실질적인 집행과정으로 보기 어렵다. 따라서 이 과정에서는 회계적인 업무가 발생하지 않는다.

둘째로 지출원인행위과정에서는 경리관에 의해 지출원인행위가 이루어지고 자금배정 및 대가청구 등이 이루어지고 있다. 이 과정에서는 현금의 지출이 전혀 이루어지지 않고 있으나 당해 예산집행과 관련하여 현실적인 절차가 완료된다고 할 수 있다. 따라서 발생주의적 관점에서는 회계처리의 대상이 되는 것으로 인식할 수 있다. 다만 지출원인행위의 여러 단계중 어느 단계에서 회계처리를 하는 것이 바람직한지에 대해서는 이견이 있을 수 있으나 검사·검수가 이루어지는 단계가 합리적인 것으로 판단된다.

그 이유는 검사·검수가 이루어졌다는 사실로 미루어 의도한 재화 및 용역이 도달되었고 그 재화 및 용역이 목적에 적합한지에 대하여 판단이 이루어졌다는 점을 고려할 때 이후의 과정에서 크게 변화하지 않을 것으로 인식되기 때문이다. 결과적으로 지출원인행위과정중 검수·검사시점에서 회계상의 비용, 자산, 채무 등을 인식하게 된다.

셋째, 지출결정과정은 지출의 결정이 이루어지고 이에 따라 지급명령이 발행되는 과정을 의미한다. 이 과정은 지출원인행위과정과 마찬가지로 현금의 지출은 이루어지지 않지만 현금지출이 이루어지기 직전단계로서 당

해 예산집행과 관련하여 사실상의 행정과정이 종결되는 상태이다. 따라서 회계적으로는 앞의 단계에서 인식한 바 있는 비용, 채권, 채무의 감소를 계상하게 된다.

넷째, 지급과정은 현금을 지급하는 단계이다. 따라서 현금주의적인 인식기준에서는 회계처리가 이루어지나 발생주의적인 기준에서는 이미 이전단계에서 모든 회계처리가 완료되었기에 더 이상의 회계기록은 발생하지 않게 된다.

<표 5-7> 세출과정에서의 예산과 회계업무

단계별 구분	예산과정	회계과정
품의과정	세출예산집행에 대하여 자치단체장의 집행결제를 득하는 과정	없음
지출원인행위과정	지출원인행위(경리관)→ 검사 및 검수(검사공무원)→ 자금배정(자금관리 담당부서장)→ 대가청구(계약자)	검사 및 검수시점에서 회계처리
지출결정과정	지출의 결정(지출원)→ 지급명령발행(지출원)	검사 및 검수시점에서 인식한 처리내용을 감소
지급과정	지급(출납원 또는 금고)	없음

2) 관리과목 설정

세출측면에서의 회계처리과정은 검수 및 검사과정이 최초의 회계처리 시점이 되며 이후 실제 지급명령이 발행되었을 때 처음의 회계처리내역을 상계처리하는 과정을 통해 회계처리가 종결되어 진다. 결과적으로 일반적인 세출과정은 위의 두 단계 내에서 회계가 이루어지게 된다.⁶⁸⁾

68) 이러한 일반적인 과정에 예외가 되는 경우도 있는데 이러한 예외로는 일상경비, 도급경비, 선금급, 개산급 등 지출특례제도가 있다.

일예로 의정활동비의 경우 현행 예산에서는 당해 예산을 지급시에 처리하게 되지만 회계에서는 아래의 표에 나타나고 있는 바와 같이 검수과정과 지급명령과정에서만 회계처리하게 된다. 따라서 과정상의 차이로 인한 관리과목은 검수시점 및 지급명령시점에서 필요하게 된다. 이러한 경향은 지출특례제도를 제외한 대부분은 지출항목에서 발생하고 있다.

<표 5-8> 일반세출 예산 및 회계과목 비교: 의정활동비의 사례

과정별	예산과목	관련회계과목	비고
징수결의	없음	없음	
검수시점		미지급비용	부채
지급명령시		의정활동비	비용
지급시	의정활동비	없음	

이러한 과정이 관리과목과의 관계에서는 세입측면과 많은 차이를 발생시키고 있다. 다시 말해 세입측면에서의 관리과목은 예산과 회계과정에서 나타나는 차이로 인한 경우가 대다수이다. 그러나 세출측면에서는 양자간의 차이는 거의 유사한 양상을 보이고 있기 때문에 관리과목은 과정상의 차이에서 발생하는 것이 아니라 어떤 범위에서 어떤 과목을 선택하느냐의 문제로 귀결된다고 볼 수 있다.

일예로 인건비중 기본급의 경우 현행 예산에서는 봉급, 기말수당, 정근수당으로 이루어져 있으며 회계과목으로는 모두 급여로 편성된다. 따라서 관리과목을 설정할 경우 이러한 양자간의 차이를 연결할 수 있는 과목을 발굴해야 한다.

<표 5-9> 세출과목의 관리과목 설정 예

예산과목	세부항목	관련회계과목	관리과목		비 고
			필요성 유무	사 례	
기본급	봉급	급여	유	기본급	비용
	기말수당	급여	유	기말수당	비용
	정근수당	급여	유	정근수당	비용

이러한 범위설정은 전체적인 관리과목 설정의 원칙에 근거하여 이를 통해 추출하고자하는 정보가 무엇인지를 토대로 결정되어야 할 것이다.

위에서 제시하고 있는 기본급의 예를 다시 살펴보면, 공공부문의 인건비는 경상비중 중요한 항목을 차지하고 있으며 이러한 기본급중 기본급과 기말수당, 정근수당은 차후 공공부문의 인건비 책정과 관련하여 시사하는 바가 크다고 인정되어 이를 모두 관리과목으로 설정한 항목들이다. 결과적으로 세출부분에서의 관리과목은 다분히 주관적인 판단기준에 의하게 된다는 한계를 인정할 수 밖에 없다는 점에서 보다 과학적인 방법으로 연구가 필요한 부분이기도 하다.

제3절 예산과목체계의 조정

1. 기본방향

예산과목은 예산편성의 기본단위로서 정부의 재정활동 내역에 관한 전체 모습을 표현하고 있으며, 예산과목을 어떠한 기준에 의해 어느 정도 수준에서 설정할 것인가는 재정정보의 제공 관점에서 매우 중요한 요소이다. 일반적으로 세입은 그 재원이 어떠한 성격을 지니고 있는가를 기준으로 재원의 원천별로 분류하는 반면에 세출과목은 원칙적으로 성질별로 분류하되, 특별히 별도로 구분할 필요가 있는 경우에는 지출대상을 기준으로 분류하고 있다.⁶⁹⁾

본 연구에서 예산과목체계의 조정방식을 통한 예산과 회계의 연계는 다음과 같은 방향에서 이루어진다.

- (1) 기본적으로 기업형 회계의 특징인 자산, 부채, 수익, 비용의 분류기준을 정부의 특성에 적합하게 분류하여 예산과목체계를 재분류한다.
- (2) 하나의 예산과목에 포함되는 각 항목별 내용은 서로 상이한 성격의 경비들이 포함되어 있는 경우, 이에 대해서는 성격을 명확히 하여 과목을 구분하는 방향으로 접근한다. 예컨대, 포상금 과목의 경우 그 내용속에는 공무원에 대한 포상금, 급여, 공무원장학금, 공무원일반지원금 등 다양한 성격의 경비들이 혼재되어 있다. 따라서 현재는 하나의 포상금 과목으로 설정되어 있으나 이를 성격에 따라 재분류한다.

69) 예컨대, 인건비를 급여, 기타급여, 퇴직급여로 분류하는 것은 경비의 성격에 기초한 것이며, 의회비는 집행부에 대해 의회에 대한 비용으로 하여 의회에 대한 인건비는 대상 기준에 의해 의회비에 포함시키는 것이다.

<표 5-10> 포상금의 성격별 내용 분석

예산과목	내 용(설정)	성 격
포상금 (303-00)	1. 모범공무원 산업시찰	공무원포상금
	2. 공로연수비	공무원장학금
	3. 법령이나 조례의 규정에 의하여 생계비지원에 필요한 경비	공무원일반지원금
	4. 국제기술협력규정에 의한 해외과건공무원의 학자금	공무원장학금
	5. 지방공무원수당규정 제6조의2에 의한 성과상여금	급여
	6. 법령 또는 조례에 의하여 반대급부 또는 채권채무에 대한 원인행위가 없이 일방적으로 공무원에 대하여 급여하는 포상금 및 상여금	급여

- (3) 집행부에 해당하는 항목과 의회에 해당하는 항목을 구분하여 분류하되, 의회에 대한 인건비는 다양한 의회관련 비용을 일괄하여 하나의 과목(예: 의회비)에 계상한다. 한편, 집행부의 인건비는 공무원에 대한 급여와 그외 기타직원에 대한 기타급여로 구분하는 것이 바람직하다.
- (4) 경비의 내용은 상이하나 용어의 혼란으로 인해 동일한 예산과목으로 설정되어 있는 경우 그 성격을 명확히 구분하여 예산과목을 설정한다. 예컨대, 위법한 행위에 대한 손해배상과 경제적 손실을 보전하는 손실보상은 명확히 구분하여 예산과목을 설정한다.

<표 5-11> 보상금과 배상금의 구분

목	설 정	내 용(설정)	성 격
일반보상금 (301)	기타보상금 (301-11)	1. 법령 또는 조례에 민간인에게 반대급부적 경비를 지급하도록 규정되어 있는 경우의 보상금	민간인보상금
		3. 지방자치단체가 주관하는 각종 행사나 시책 사업을 추진하는 과정에서 민간인이 상해를 입었을 경우 상해치료비	민간인보상금
이주 및 재해보상금 (302)	이주보상금 (302-01)	1. 공공용지의 취득 및 손실보상에 관한 특별법에 대한 댐건설 등 대규모 공공사업의 수행을 위하여 이주자에게 대가없이 지급하는 이주정착비 등 이주보상비	민간인보상금
	재해보상금 (302-02)	1. 재해대책을 위하여 민간인에게 지급하는 보상금 2. 재해예방 및 복구 등에 참여하는 민간인의 식비, 동원장비 유류대 3. 재해예방 및 복구에 참여한 민간인 상해치료비	민간인보상금
배상금 등 (305)		1. 손해배상금, 국가배상금 2. 망실, 도난, 미회수금의 보전금 3. 법령에 의하여 증인, 감정인, 참고인, 공술인에 대한 실비 변상금	민간인배상금
민간이전 (307)	연금지급금 (307-07)	2. 공무원연금법에 의한 재해보상 급여	공무원재해보상금

(5) 동일한 목 단위에서 성격을 달리하는 목 단위 과목이 혼재하거나 거래 유형이 상이한 경우, 즉, 비용과목에 자산 또는 부채항목이 포함되어 있는 경우에는 이를 해당 과목으로 이관하여 예산과목체계를 조정한다.

<표 5-12> 거래 유형이 상이한 예산과목의 사례

목 단위	세목 단위	내 용(설정)	성격
이전 경비 (300)	일반보상금 (301)	공익근무요원보상금(301-08)	기타급여 (인건비)
		예술단원, 운동부 등 보상금(301-10) 1. 지방자치단체가 운영하는 예술단원에 대한 인건비 2. 지방자치단체가 운영하는 운동부에 대한 인건비	기타급여 (인건비)
	포상금 (303)	5. 지방공무원수당규정 제6조의2에 의한 성과상여금 6. 법령 또는 조례에 의하여 반대급부 또는 채 권채무에 대한 원인행위가 없이 일방적으로 공무원에 대하여 급여하는 포상금 및 상여금	급여 (인건비)
	출연금 (306)	출연금(306-01) 4. 공무원자녀 국고대여 장학금	공무원용자금 (자산)
	민간이전 (307)	보험금(307-06) 1. 보험금, 재보험금 등 보험지급금	보험료 (운영비)
		연금지급금(307-07) 1. 기타직 보수지급 대상자에 대한 퇴직금	퇴직금 (인건비)
	차입금이자 (311)	시도지역개발기금융자금 상환이자(311-01) 시군구지역개발기금융자금 상환이자(311-02) 기타차입금 상환이자(311-03)	이자비용 (운영비)

2. 세입예산과목체계의 조정

세입예산과목은 수익에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 세입예산과목의 세목을 수익을 중심으로 분류하고 거래성격상 자산과 부채항목에 속하는 과목은 따로 분류코드를 설정하도록 한다. 즉, 지방세(100), 세외수입(200), 지방교부세(300), 지방양여금(400), 보조금(500), 조정교부금 및

재정보전금(600)은 수익항목으로 구분하고, 현행 지방채와 새롭게 분류되는 부채항목은 코드번호 700을 부여한다. 세입과목 중 자산항목에 속하는 과목은 별도로 구분하여 코드번호 800을 부여한다. 이에 따라 세입예산과목은 수익과목, 부채과목, 자산과목의 순으로 조정될 것이다.

여기서는 현행 예산과목 중에서 자산, 부채, 수익, 비용이 혼재하여 특히 문제시되고 있는 항목을 선택하여 예시적으로 분석하고자 한다. 즉, 세입예산과목의 경우 임시적 세외수입(220)을 대상으로 거래의 성격에 기초하여 과목을 재분류하면 <표 5-13>과 같다. 이에 의하면, 재산매각수입, 예탁금 및 예수금, 융자금회수수입, 부담금 등의 과목은 수익항목과 더불어 자산과 부채항목이 존재하므로 이를 앞에서 제시한 코드번호에 과목을 부여하여 세입예산과목체계를 조정하는 것이 필요하다.

<표 5-13> 세입예산과목의 조정(임시적 세외수입의 사례)

예산분류체계(예산과목)					회계과목	거래 성격
장	관	항	목	산출기초		
200	임시 적 세외 수입	재산매각 수입 221	국유재산매각수입 221-01	위탁국유재산 매각수입	국유재산매각수익 예수금 미수금 이자수익	수익 부채 자산 수익
			공유재산매각수입 221-02	공유재산매각및교환 차액수입	공유재산매각수익 미수금 이자수익	수익 자산 수익
		전입금 224	내부전입금 224-01	동일자치단체에서 타회계로부터 전입	전입금수익 미수금	수익 자산
			외부전입금 224-02	다른자치단체에서 전입되는 수입	전입금수익 미수금	수익 자산
		예탁금및 예수금 225	예탁금수입 225-01	회계 계정간의 예탁금	회계간 예탁금 회계간 예수금	자산 부채
			예수금상환금 225-02	회계 계정간의 예수금	회계간 예탁금 회계간 예수금	자산 부채
			예수금이자수입 225-03	-	이자수익 이자비용	수익 비용
		융자금 원금수입 226	민간융자금 회수수입 226-01	민간에 융자한 금액을 회수하는 원금수입	장기대여금 단기대여금 잡이익	자산 자산 수익
			자치단체융자금 회수수입 226-02	자치단체에 융자한 금액을 회수하는 원금수입	장기대여금 단기대여금 잡이익	자산 자산 수익
		부담금 227	자치단체간 부담금 227-01	자치단체간의 부담금수입	부담금수익 회계간채권 투자부동산 투자자산처분이익 (손실)	수익 자산 자산 수익 (비용)
			일반부담금 227-02	민간인부담금 개발이익환수금 기타특별회계부담금	부담금수익 미수금 투자부동산 투자자산처분이익 (손실)	수익 자산 자산 수익 (비용)

앞의 <표 5-13>에서 분석한 결과를 반영하여 세입예산과목의 체계조정 내용을 예시적으로 제시하면 다음과 같다.

즉, 임시적 세외수입 중 수익에 속하는 국유재산매각수익, 전입금수익, 부담금수익, 투자자산처분이익, 잡이익은 수익항목에 배치하고, 예수금은 부채항목으로 이관한다. 그리고 임시적 세외수입 중 미수금, 예탁금, 장기대여금, 회계간채권, 투자부동산 등은 자산항목으로 배치한다. 따라서 세입예산의 모든 과목을 거래의 성격에 따라 분석한 후 그 결과를 기초로 수익항목, 부채항목, 자산항목으로 재조정하는 방식에 의해 세입예산과목체계를 구성한다.

<표 5-14> 세입예산과목체계 조정 : 임시적 세외수입의 사례

구 분	대 분류	과목 단위
수익항목	지 방 세	·보통세, 목적세, 과년도수입
	경상적세외수입	·재산임대수입, 사용료수입, 수수료수입 ·사업수입, 징수교부금, 이자수입
	임시적세외수입	·국유재산매각수익, 전입금수익, 잡이익 ·부담금수익, 투자자산처분이익
	지방교부세	
	지방양여금	
	조정교부금 및 재정보전금	
	보 조 금	
부채항목	지 방 채	·차입금, 지방채증권, 지역개발기금, 국외차입금
	임시적세외수입	·예수금
자산항목	임시적세외수입	·미수금, 예탁금, 장기대여금, 단기대여금 ·회계간 채권, 투자부동산

3. 세출예산과목체계의 조정

세출예산과목은 비용에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 세출예산과목을 비용을 중심으로 분류하고 거래성격상 자산, 부채항목에 속하는 예산과목은 따로 분류코드를 설정하도록 한다. 즉, 인건비(100), 물건비(200), 이전경비(300)는 비용항목으로 분류하고 현재 코드번호 700인 내부거래는 성격상 비용에 해당되므로 코드번호 400을 부여하여 비용항목으로 배열한다. 그리고 자산항목에 속하는 용자 및 출자와 자본지출은 각각 코드번호 500과 600을 새롭게 부여한다. 그리고 부채항목인 보전재원은 코드번호 700을 부여하고 마지막으로 예비비 및 기타는 코드번호 800을 부여한다. 이렇게 할 경우 세출예산과목을 비용과목, 자산과목, 부채과목의 순으로 체계적으로 조정될 것이다.

세출예산과목의 경우 일반운영비, 복리후생비, 이주 및 재해보상금, 연금 부담금, 민간이전, 시설 및 부대비를 대상으로 거래의 성격에 기초하여 과목을 재분류하면 <표 5-15>와 같다. 이에 의하면, 공공요금 및 제세, 임차료, 이주 및 재해보상금, 민간이전 등은 비용항목 이외에 자산 및 부채항목이 포함되어 있으므로 이를 앞에서 제시한 코드번호에 과목을 부여하여 세출예산과목체계를 조정하는 것이 필요하다.

<표 5-15> 세출예산과목의 조정(사례분석)

예산분류체계(예산과목)				회계과목	거래 성격	
비목	목	세목	산출기초			
물건비 200	일반운영비 201	일반수용비 201-01	관서운영비 사무용잡품비 인쇄비 소모품비 등기및소송료 포장및하차료	잡비 소모품비 도서인쇄비 소모품비 지급수수료 운반비	비용 비용 비용 비용 비용 비용	
		공공요금및제세 201-03	우편물발송대 전기료.가스료 및 상하수도료 자동차세등 의료원공공진료부담금 소송공탁금및공과금 보험료	통신비 수도광열비 세금과공과 세금과공과 보증금 세금과공과 보험료	비용 비용 비용 자산 비용 비용	
		임차료 201-07	임차료 계약및전세보증금	임차료 보증금	비용 자산	
	복리후생비 204	정액급식비(204-01) 교통비(204-02) 명절휴가비(204-03) 연가보상비(204-04)	정액급식비 교통비 명절휴가비 연가보상비	급여 급여 급여 급여	비용 비용 비용 비용	
		이주및재해 보상금 302	이주보상금(302-01)	이주보상금	사회간접시설(xx) xx 유형자산 재해보상금	자산 자산 비용
연금부담금등 304			연금부담금(304-01) 의료보험금(304-02)	연금부담금 의료보호부담금	복리후생비 복리후생비	비용 비용
민간이전 307			의료및구료비(307-01) 민간및사회단체 경상보조금(307-02) 민간위탁금(307-03) 보험금(307-04) 연금지급금(307-05)	의료비 민간/사회단체 경상보조금 민간위탁금 보험금 연금지급금	민간지원금 민간지원금 민간지원금 보험료 퇴직급여충당금	비용 비용 비용 비용 부채
	자본 지출 400	시설및부대비 401	시설비(401-01) 감리비(401-02) 시설부대비(401-03)	해당자산과목	xx 유형자산 사회간접시설(xx) 건설중인자산	자산 자산 자산

앞의 <표 5-15>의 분석결과를 반영하여 세출예산과목의 체계조정 내용을 예시적으로 살펴보면 다음과 같다. 즉, 복리후생비는 성격상 인건비에 포함하고 내부거래의 감가상각비는 비용항목으로 이관한다. 그리고 일반운영비의 보증금, 이전경비의 이주보상금, 내부거래의 예탁금, 물건비의 연구개발비는 거래 성격이 자산에 해당하므로 자본지출과 융자 및 출자와 함께 자산항목에 배치하고, 이전경비의 연금지급금은 퇴직급여충당금으로 부채항목에 배치한다.

따라서 세출예산의 모든 과목을 거래의 성격에 따라 분석한 후 그 결과를 기초로 비용항목, 자산항목, 부채항목으로 재조정하는 방식에 의해 세출예산과목체계를 구성한다.

<표 5-16> 세출예산과목체계의 조정 : 물건비, 이전경비 등 사례

구 분	대분류	과목 단위
비용항목	인건비	·급여, 기타급여, 퇴직급여, 복리후생비 포함
	물건비	·일반운영비, 여비, 업무추진비, 의회비, 재료비 ·복리후생비(급여로 이동)
	이전경비	·일반보상금, 포상금, 배상금, 출연금, 민간이전, 해외이전 ·자치단체등 이전, 공기업경상전출금, 차입금이자
	내부거래	· 감가상각비
자산항목	자본지출	·시설비및부대비, 민간자본이전, 자치단체등 자본이전 ·공기업자본전출금, 자산취득비, 해외자본이전
	물건비	·일반운영비 - 보증금
	이전경비	·이주및재해보상금 - 이주보상금
	융자 및 출자	·융자금, 출자금
	내부거래	· 예탁금
부채항목	물건비	· 연구개발비
	보전재원	·차입금원금
	이전경비	· 연금지급금(퇴직급여충당금)

제4절 예산회계 환경의 개선

1. 회계처리과정상의 개선

가. 다년도 개념에 의한 예산편성

1) 다년도 예산의 의의

현행 예산편성은 전년도에 기초한 점증주의에 입각하여 전년도의 실적을 기준으로 예산을 편성하고 있다. 이에 따라 중요한 신규사업 예산이 우선순위가 낮게 되고 과거의 실적이 많은 기존사업에 예산이 배분되는 결과가 발생한다. 이 때문에 경비의 효율적인 배분과 예산의 자원배분기능이 제대로 작동되지 않아 처음부터 잘못된 예산배분이 이루어질 개연성이 매우 높다. 따라서, 이와 같은 상황에서는 예산과 회계를 연계시켜 재정의 효율적 운영을 추구하기 어렵고 예산집행의 결과를 통해 재정정책의 효과성을 판단하기 곤란하게 된다. 즉, 예산과 회계의 연계를 통해 재정운영의 합리성과 효율성을 높이기 위해서는 예산제도가 보다 탄력적이고 합리적으로 운영될 필요가 있으며, 그러한 개선책의 하나로 다년도 개념에 입각하여 예산을 유연성 있게 운영하는 제도가 다년도 예산제도(multi-year budgeting : MYB)이다.

2) 특징

예산제도는 재정의 목적과 기능에 따라 재정수입 및 재정지출을 운영하기 위한 통제수단이다. 현행 정부예산제도는 세입세출거래와 현금의 수입·지출만을 대상으로 하고 있기 때문에, 자연히 세입세출외 거래 또는 자산·

부채 등에 대한 내용을 종합적으로 관리하는 데에 한계가 있으며, 특히 예산규모가 확대되고 재정의 기능이 복잡화·다양화되고 있는 오늘날에는 예산제도에서 요구되는 다양한 기능을 충분히 대응할 수 없다. 이러한 예로는 구체적으로 다음과 같은 점을 들 수 있다.

첫째, 예산은 장기적 관점에서 유연성을 갖고 재정정책을 추진하는 것이 요구된다. 현행 지방재정제도의 운영에 있어서 예산의 편성에 환경적 조건으로 투입되는 다양한 재정수단이 존재한다. 예컨대, 지방재정계획, 주요투자사업에 대한 투융자심사, 지방채발행계획 등 사업계획의 내용을 예산에서 조정하여야 하며, 특히 장기간에 걸쳐 수행되는 자본투자사업의 경우 단년도 예산의 시각에서 재정운동을 바라보는 경우 탄력적인 예산운영이 곤란하다. 따라서, 사업계획과 예산의 편성·집행, 그리고 예산집행의 결과를 회계처리하여 결산하는 일련의 과정에서 전체적으로 예산과 회계가 연계 운영되어야 하며 그 결과 회계결산의 재무적 자료가 그 다음 해 예산편성에 반영되어 실질적인 재정운영의 방향과 정책에 기여할 필요가 있다. 이를 위해서는 다년도 개념에 입각한 탄력적인 예산운영이 요구된다.

둘째, 현행 결산제도는 편성된 예산이 당초의 기준과 내용에 따라 집행되었는가에 초점을 두는 합법성과 정확성에 중점을 두는 반면에, 재정운영에 대한 전반적인 재정상태, 운영성과, 자금수지 내역 등을 일정한 분류기준에 따라 체계적으로 분석하지 않기 때문에, 결산을 통한 예산의 환류기능을 기대할 수 없다.

소위 다년도 예산제도(MYB)는 전체적인 중기목표와 단년도예산을 연결하는 매개역할을 행한다. 그 동안 MYB는 OECD 회원국을 중심으로 공공개혁에서 효율성과 효과성을 높이기 위한 예산운영의 혁신수단으로 추진되어 왔다.⁷⁰⁾

다시 말해 초기 다년도 예산제도는 공공부문이 급속히 확대되고 정부가 경제성장을 추진하는 역할을 담당한다는 확신이 널리 확산된 1960년대와 1970년대에 도입되었다. 이 시기에 MYB는 장기투자사업에 소요되는 재원을 미래예산에 확보해 두는 장치로서 기능하였다.

그러나, 공공부문이 위축되고 경제적 어려움이 지속되어 사업계획에 대해 재원이 뒷받침되지 못하는 상황 하에서 MYB는 미래의 재정과 프로그램을 판단하는 신빙성 있는 기준으로 기능하지 못하였다. 이에 따라 OECD국가는 MYB를 계획에서 예측수단으로, 예산확대수단에서 미래 지출의 제한 기준으로 그 방향성을 조정하였다. 예컨대, 미국, 네덜란드, 스웨덴 등은 MYB에서 제시하는 기준선이 예산수립의 출발점이 되었으며, 소위 단년도 예산에 있어서 재정을 일정 수준에서 제한하는 준거로 작용한다.⁷¹⁾

3) OECD 국가의 사례

이와 같은 다년도 예산에 대해 OECD 국가의 사례를 살펴보면 다음과 같다.

- (1) 영국은 1960년대에 도입된 매년도 공공지출조사(Public Expenditure Survey)에 익년도 3개 연도에 걸친 공공지출에 대한 계획을 포함하고 있다. 공공지출에 대한 전반적인 목표는 일반정부지출에 대해 설정되는데, 이 경우 경제순환의 변동에 의한 영향을 제외하기 위해 사회보장부담금과 채무이자를 제외한 일반정부지출의 85%에 해당하는 금액을 공공지출기준선으로 설정하고 있다. 이 상한선은 정부의 공공지출목표가 달성되는 것을

70) YMB의 기원은 공공부문의 규모증대와 경제에 대한 영향, 그리고 국방 및 자본지출 등 장기적 관점에서 의사결정을 위해서는 다년도 개념에 의한 예산편성이 필요하다는 것을 정부가 인식하게 되었다는 점이다.

71) OECD, *Budgeting for the Future*, 1997, pp.5~12.

보장할 수 있도록 설계되어 있다.

- (2) 미국은 매년 초에 의회에 제출되는 행정부예산에서 수입·지출 및 적자에 관한 기준선 예측치를 제시하며, 의회예산국(CBO)은 행정부와는 별도의 기준선 예측치를 제시한다. 1990년까지 이 기준선 예측은 3개년이었으나 그 이후 5개년으로 확대되었다. 다년도 기준이 법률에 대한 예산상의 영향을 계산하는데 매우 중요하기 때문에 대통령과 의회 모두 공통의 기준을 마련하고자 노력하고 있다. 이러한 기준선에 의거 예산편성시 예정상한선이 설정된다.
- (3) 캐나다는 다년도 운영계획제도(MYOP : multi-year operational planning system)에서 불변가격에 의해 각 지출요소를 정한다. 매년 정부는 현년도, 익년도, 그리고 그 이후 2개 계획연도에 걸치는 재정계획을 심사한다. 이 과정에서 수입추계, 경제상황, 현재지출이 정부 우선순위 관점에서 평가되는데, 특히 GDP 대비 지출수준을 줄이기 위한 중기전략에 대해 중점적으로 평가한다. 이를 통해 지속적인 정부운영에 필요한 자원내역을 담는 다년도 지출계획이 수립된다. 이러한 지출계획에는 정부 우선순위에 의한 재원확보, 공공채무 부담, 사업프로그램의 예측변화, 재정적자의 감소를 위한 지출통제 등이 포함된다.
- (4) 네덜란드는 재무부에 대한 재정통제수단으로 다년도 예측(MYP : multi-year projections)을 운영한다. MYP는 내각에 의해 승인된 정책에 기초한 예산연도와 그 다음 4개연도의 지출추계치를 반영한다. 그리고 이자지급, 실업수당 등과 같은 거시경제동향에 민감한 예측치를 제시한다. 예산과정이 시작되면 MYP는 최종예산의 성과를 표현하며, 기존 정책의 재평가와 새로운 경제적 변화기준에 따른

변화, 그리고 후속적인 정책변화 등을 반영하여 조정된다. MYP는 예산상의 변화를 다년도 예측에서 반영하는 방식에 의해 계속적으로 연동된다.

- (5) 스웨덴 정부는 매년도의 수입, 지출, 예산수지에 대한 중기예측을 실시한다. 이러한 중기예산(medium-term budget)의 목적은 장래 4개연도에 걸쳐 기존 의사결정과 사업수행에 대한 재정적 결과를 파악하는데 있다. 스웨덴 정부는 1980년대 중반에 3개년 예산제도(triennial budget system)를 실시하였다. 여기서 각 정부기관은 3년을 주기로 각 기관의 활동과 성과에 대해 엄밀한 조사를 실시하고, 무엇이 달성되었는가를 심사하며, 다음 3개년 동안에 달성하고자 하는 업적과 성과를 규정한다.

나. 사업관리: 사업진척상황평가

현행의 예산회계는 결산서의 작성을 위해 예산편성, 예산배정, 예산집행 및 회계처리의 모든 행위의 결과를 장부에 기록한다. 그러나 복식부기 회계의 경우 거래를 인식하여 회계처리하는 시점이 예산회계와 차이가 있다. 다시 말해 예산회계의 예산집행과정 중 세입의 경우 징수결의 및 수납시점에, 세출의 경우에는 검수 및 검사, 지출(지급명령)시점에서부터 회계처리하여 기록하게 된다. 특히, 복식부기회계에서는 세입세출외 현금의 수령, 자산의 기부채납, 자산의 감가상각과 같이 세입·세출예산과 관계가 없는 예산외 거래를 예산회계와는 별도로 회계처리하게 된다. 따라서 예산회계와 복식부기 회계의 절차상 차이가 나타난다. 이와 같이 예산의 편성, 예산의 집행 및 결산 과정에서 정부거래가 상호 어떻게 연계되어 처리되는가를 파악하는 것이 예산 및 회계처리과정상 연계에서 매우 중요하다.⁷²⁾

72) 부천시, 「복식부기회계교육교재」, 2001, pp.75~76.

<표 5-17> 예산회계와 복식부기회계의 업무비교

구 분	예산회계	복식부기 회계
예산의 편성	각 실과별로 예산요구를 받아 예산의 사정작업을 거쳐 예산액을 확정함	해당없음
예산의 배정	의회의 예산확정액에 대해 일정기간 사용할 수 있는 한도액을 통지함	해당사항 없음
예산의 집행	예산품의를 통해 단체장의 집행결제를 얻음	해당없음
지출원인행위	지출원인행위→검사 및 검수→지급배정→대가청구	검사 및 검수시점에 회계상 비용(자산) 및 채무를 인식
지 출	지출의 결정→지급명령발행	검사 및 검수시점에 인식한 채무의 감소를 계상함
지 급	대가지급	회계처리는 없으나 지급명령과 지급내역을 확인함

그리고 현행 정부예산회계는 자산, 부채, 순자산, 수익, 비용의 구분이 없이 현금의 유입과 유출에 의해 수입과 지출로 계리한다. 이에 반해 복식부기 회계에서는 거래의 형태에 따라 이를 체계적으로 분류하여 회계과목을 설정하고 있다. 즉, 발생주의 회계에서는 거래를 발생시점에 인식하고 자산에 대한 기회비용을 고려하는 등 현행 예산회계에는 없는 발생주의 항목이 설정되게 된다. 예컨대, 재화와 서비스를 제공하였으나 아직 현금으로 착수되지 않은 경우 미수금(자산)으로 계상하고, 재화와 서비스를 제공받았으나 아직 현금으로 지급되지 않는 경우 미지급금(부채)으로 처리하며, 고정자산에 대한 감가상각 비용 등의 과목이 나타나게 된다.

<표 5-18> 예산회계와 복식부기회계의 과목비교

구 분	예산회계	복식부기 회계
세입(재산세)	·재산세 : 예산액, 전년도 이월액, 예산현액, 징수결정액, 수납액(수납총액, 과오납 반환액, 실제수납액), 미수납액, 미수납액처리(결손처분, 다음년도이월액)	미수재산세(자산)
		재산세수익(수익)
		체납재산세(자산)
		재산세가산금수익(수익)
세출(임차료)	·임차료 : 예산액, 예산성립후 증감(전년도 이월액, 예비비, 이용, 전용, 이체, 수입대체경비), 예산현액, 지출원인행위액, 지출액, 익년도 이월액(명시이월, 사고이월, 계속비이월), 불용액	임차료(비용)
		미지급비용(부채)
		보증금(자산)

이와 같은 회계처리과정을 통해 체계적으로 사업의 입안에서부터 사업완료 및 사후관리까지를 종합하여 전체적으로 관리하는 시스템을 통해 사업의 진척상황을 분석하고 인력, 장비 등 투입자원과 그에 따른 업무수행성과를 평가하는 방식을 통해 예산과 회계를 연결하여 사업수행과정을 측정하는 것이 필요하다.

다. 예산과 실적의 대비분석

분개란 거래로 인정된 경제적 사건을 복식부기의 원리에 따라 체계적으로 차변(왼쪽)과 대변(오른쪽)에 기록하는 방식이다. 예컨대, 자산의 증가와 비용발생을 차변(왼쪽)에, 부채의 감소와 수익의 발생을 대변(오른쪽)에 기록하도록 약속되어 있다. 이와 같이 복식부기 원리에 따라 예산과 회계거래를 분개하여 처리함으로써 자산의 취득, 처리, 매각, 부채의 발행과 상환

등 거래내역이 자동적으로 검토되는 과정을 통해 예산과 회계의 연계성을 확보할 수 있다. 구체적으로, 세출예산의 집행과정과 회계처리를 살펴보면, 세출예산의 경우 예산의 집행을 “지출원인행위→검수 및 검사→지급명령 및 지출”이라는 과정을 순차적으로 거쳐 이루어지는데, 이 과정에서 회계처리는 3단계(검수 및 검사)와 4단계(지급명령 및 지출)에서 이루어지며, 이때 분개가 이루어지게 된다.⁷³⁾

<표 5-19> 세출예산의 집행과정과 회계처리

구 분	1단계	2단계	3단계	4단계
	지출원인행위 (계약)	납 품	검수 및 검사	지급명령 및 지출
성격	지출예정행위	계약물품수량	채무확정	대가지급
회계처리	해당없음	해당없음	회계처리(분개)	회계처리(분개)

따라서 이와 같은 처리를 통해 예산의 집행과정과 회계처리과정이 보다 명확하게 되고 예산과 회계의 연계를 도모할 수 있게 된다. 특히, 복식부기 회계에서는 세입·세출예산과 관련이 없으나 회계상 거래에 해당하는 예산 외 거래가 발생한다. 예컨대, 세입세출외 현금이나 자산에 대한 감가상각, 기부에 의한 자산취득, 재난에 의한 자산 손괴 등은 예산과는 무관한 경제적 행위이지만 회계의 관점에서는 거래로 인정되므로, 이들 예산외거래를 예산거래와 함께 회계처리하게 되므로 그만큼 정부활동의 내역을 정확하게 파악할 수 있게 된다.

73) 김현, “지방정부회계규정”, 「감사요원 전문교육 관리」, 부천시, 2002.

한편, 지출원인행위회계를 통해 예산 및 회계처리과정에서 양자간을 연계하는 방법을 고려할 수 있다. 지출원인행위란 세출예산에 대해 채무부담의 원인이 되는 예산의 사용을 장부에 표시하는 것으로, 실제로 현금을 지출할 때 장부에 그 사실을 표시하는 현금주의의 한계를 보충하는 방법의 하나이다.⁷⁴⁾

이러한 지출원인행위에 대한 관리가 이루어지지 않는다면 예산범위를 초과하는 계약 등이 발생할 수 있다. 즉, 지출원인행위회계는 의회에서 성립된 세출예산이 과도하게 사용되지 않도록 통제하는데 효과가 있다. 이 지출원인행위회계는 민간부문의 기업회계에는 없는 공공회계의 특징적인 회계처리 방식이라고 볼 수 있다.

따라서 지출원인행위의 관리방식을 통해 예산 및 회계처리과정에서 예산과 회계의 연계를 확보할 수 있다. 예컨대, 예산편성액이 150억원이고 예산배정액이 110억원인 상황에서 지출원인 행위액이 80억이고 실제지출액이 60억원인 경우, 향후 사용가능한 잔여예산액은 배정받지 못한 예산액 40억원에 아직 지출원인행위가 이루어지지 않은 예산액 30억원을 합한 70억원이 될 것이다. 따라서 A자치단체에서 향후 70억원을 초과하여 지출원인행위를 하면 이는 초과예산지출이 됨을 판단할 수 있다.

74) 지출원인행위회계는 외국의 사례에 의하면, commitment accounting(영국), encumbrance accounting(미국)등으로 부르며, 우리나라의 정부회계에서도 지출원인행위에 대해서 별도의 장부, 즉 지출원인행위부에 기록하도록 하고 있다.

<예시>

- ▶ 조 건 : 예산편성액 150억원, 예산배정액 110억원, 지출원인행위 80억원, 지출액 60억원
- ▶ 배정받지 못한 예산액(A)=예산편성액(180억)-예산배정액(110억)=40억원
- ▶ 지출원인행위가 이루어지지 않은 예산액(B)=예산배정액(110억)-지출원인행위(80억)=30억원
- ▶ 향후 사용가능한 예산액 = A+B = 40+30 = 70억원

2. 법·제도적 개선

가. 출납폐쇄기한 개선(폐지)

거래의 인식기준과 인식시점에 따라 예산과 결산회계의 처리에 차이가 나타난다. 이는 기간귀속과 출납폐쇄기한의 문제이다.⁷⁵⁾ 기간귀속이란 재무보고가 이루어지는 회계연도를 결정하는 것으로 거래가 발생하여 회계처리가 이루어진 경우 어느 시점의 결산서에 회계처리 결과를 보고하여야 하는가의 문제이다. 일반적으로 1회계연도는 1년 기간(예: 1.1~12.31 또는 4.1~3.31 등)의 회계처리를 결산서에 담아 보고하게 된다.

우리 나라 지방자치단체의 현행 예산회계에서는 출납폐쇄기한을 두어 당해연도의 세입금의 수납과 세출금의 지급은 회계연도 종료 후 그 월말까지

75) 출납폐쇄기한에 대해 지방재정법 제 4조(출납폐쇄기한)에 “지방자치단체의 출납은 회계연도 종료후 2월로 폐쇄한다”고 규정하고, 동법 시행령 제 4조(출납폐쇄기한)에서 “지출원의 매 회계연도소속 경비의 정상 지출 또는 지출된 세출금의 반납이나 출납원의 매 회계연도 소속 세입금, 세출금의 수납 또는 지급은 출납폐쇄기한내에 하여야 한다. 다만, 출입원이 수납한 세입금의 지방자치단체의 금고에의 납입은 출납폐쇄기한 경과후 10일까지로 한다고 규정하고 있다.

로 규정하고 있다. 이에 따라 1회계년도(1.1~12.31)뿐 아니라 익년도 1월과 2월말까지의 예산집행 내역을 당해연도의 결산에 반영하게 된다.⁷⁶⁾

현행 예산회계에서는 결산서에서 각 예산과목에 대해 세입의 경우 예산액→예산총액→징수결정액→수납액 등으로 결산처리하며 세출에 대해서는 예산액→예산현액→지출원인행위액→지출액 등으로 처리하고 있다. 즉, 12. 31일 이후 출납폐쇄기한(13, 14월)에 지출이 이루어지는 경우 예산회계의 결산보고서는 출납폐쇄기한내의 세입, 세출금의 수납 또는 지급사항을 당해연도의 회계결산에 반영하나, 복식부기 회계에 의한 결산서에서는 출납폐쇄기한내의 사항을 익년도의 결산에 반영되게 된다.

이에 반해 복식부기회계는 발생주의를 채택하고 있어 출납폐쇄기한을 고려하지 않고 1회계년도(1.1~12.31)의 거래에 대해서만 회계처리하여 결산하는 경우 예산회계와 복식부기회계 간에는 차이가 발생하게 된다.

만약 예산과 회계의 인식기준과 인식시점이 다른 경우에 이로 인해 예산과 회계에서 나타나는 차이에 대해 구체적인 명세서(예: 차이조정명세서)를 작성하는 것이 필요하다.

나. 관련법령의 정비

지방자치단체 회계제도가 현금주의 단식부기에서 발생주의 복식부기로 전환될 경우 이를 제도적으로 뒷받침하기 위해서는 지방자치법, 지방재정법 등 관련 법규의 개정이 필요하게 된다. 그러므로 여기에서는 개정이 필요한 법령과 그 방향에 대하여 살펴보고자 한다.

76) 일본의 자치단체에서도 출납폐쇄기한이 존재한다. 즉 1회계년도(4.1~3.31) 뿐 아니라 5.31일까지 현금의 수입과 지출이 이루어지는 거래는 당해연도에 포함해서 결산서를 작성하고 있다.

1) 지방자치법

지방자치법은 지방자치단체의 종류와 그 조직 및 운영에 관한 사항을 정하고, 국가와 지방자치단체와의 기본적 관계를 정함으로써 지방자치행정의 민주성과 능률성을 도모하며 지방의 균형적 발전과 대한민국의 민주적 발전을 기함을 그 목적으로 지방자치단체의 행·재정 전반을 규정하고 있다. 지방자치법에서 예산회계와 관련된 부분은 제7장 재무부분으로 지방자치법 제116조부터 제137조까지로 재정운영의 기본원칙, 예산 및 결산, 수입 및 지출, 재산 및 공공시설에 대해 규정하고 있다. 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

- (1) 제1절은 재정운영의 기본원칙 부분으로 제113조(건전재정의 운영), 제114조(국가시책의 구현), 제115조(지방채무 및 채권관리) 등을 규정하고 있다.
- (2) 제2절은 예산 및 결산 부분으로 제116조(회계연도), 제117조(회계의 구분), 제118조(예산의 편성 및 의결), 제119조(계속비), 제120조(예비비), 제121조(추가경정예산), 제122조(예산불성립시의 예산집행), 제123조(재정부담을 수반하는 조례제정 등), 제124조(예산의 이송), 제125조(결산) 등에 관하여 규정하고 있다.
- (3) 제3절은 수입 및 지출 부분으로 제126조(지방세), 제127조(사용료), 제128조(수수료), 제129조(분담금), 제130조(사용료의 징수조례등), 제131조(사용료등의 부과징수 이의신청), 제132조(경비의 지출) 등에 관하여 규정하고 있다.
- (4) 제4절은 재산 및 공공시설 부분으로 제133조(재산 및 기금의 설치), 제134조(재산의 관리 및 처분), 제135조(공공시설) 등에 관하여 규정하고 있다.

- (5) 또한 제5장 지방의회 제3절 권한 부분의 제35조(지방의회의 의결사항) 제1항에 지방의회의 의결사항으로 1. 조례의 제정과 개폐, 2. 예산의 심의·확정, 3. 결산의 승인 4. 법률에 규정된 것을 제외한 사용료·수수료·분담금·지방세 또는 가입금의 부과와 징수, 4. 기금의 설치·운영, 중요재산의 취득·처분, 5. 공공시설의 설치·관리 및 처분 등을 규정하여 지방자치단체 예산회계가 집행부 뿐만 아니라 의회의 주요 업무임을 천명하고 있다.

이와 같이 지방자치법상의 예산회계관련 규정은 주로 원칙 등 선언적 내용이므로 복식부기 도입으로 관련 법 조문이 규정되어야 하는 부분은 많지 않다. 그러나 예산 및 결산 부분인 제116조부터 제125조는 복식부기 도입의 구체적 내용에 맞게 일부 개정이 되어야 할 것이다.

2) 지방재정법 등

국가는 예산과 회계 및 이에 관련되는 사항의 기본을 예산회계법에 정하고 물품과 재산의 관리는 따로 법률로서 정하도록 하고 있다(예산회계법 제1조). 그러나 예산회계법이 예산과 결산 및 회계만을 정하고 있음에 반하여, 지방재정법은 예산과 회계 뿐만 아니라 국가와 지방자치단체, 그리고 지방자치단체 상호간의 경비부담관계, 그리고 국가의 국유재산법, 물품관리법의 규정은 물론 지방자치단체 채권의 관리에 관해서 까지 규정하고 있어, 명실공히 지방재정에 관한 일반법이다.

지방재정법은 지방재정법시행령과 재무회계규칙등을 통해 구체화되고 이들 법규의 구성체계가 유사한 형태로 되어 있으므로 지방재정법의 개정은 지방재정법시행령과 재무회계규칙등의 전반적 개정으로 이어진다.

이와 같이 지방재정법은 지방자치단체 예산회계 전반을 규정하는 일반법적 성격을 지니는 법으로 복식부기 도입으로 가장 많은 개정이 요구되는 법령이다. 또한 「지방자치단체 회계기준」을 시행령이나 규칙 수준으로 정한다고 할 때 이의 모범은 지방재정법이 될 것이므로 지방재정법 상에 「지방자치단체 회계기준」을 제정할 수 있는 근거 조항을 마련하는 것이 필요하다.

지방재정법의 구체적 개정은 「지방자치단체 회계기준」과 「지방자치단체 회계규정」이 마련되고 이를 바탕으로 실제적으로 전산시스템이 설계되어 이를 적용하는 시범운영기간동안에 이의 진행사항을 보고 여기에서 모든 문제점을 파악한 후 사실상 「지방자치단체 회계기준」과 「지방자치단체 회계규정」을 점차적으로 확정시키면서 이 내용을 반영하여야 할 것이다.

3) 예산회계법

예산회계법은 주로 중앙정부의 예산회계에 관하여 규정하고 있으므로 지방자치단체 복식부기도입과 관련하여 직접적으로 개정이 요구되는 조항은 없다. 그러나 중앙정부의 회계제도도 지방자치단체와 마찬가지로 현금주의 단식부기에서 발생주의 복식부기로 전환하게 됨으로서 이에 따라 예산회계법도 개정하도록 되어 있다. 따라서 중앙정부의 예산회계법 및 관련 조항의 개정내용은 지방재정법등 지방자치단체 예산회계 관련 법규의 개정에서 중요한 시사점을 제공할 뿐만 아니라 중앙과 지방회계의 조화를 위해서 지방재정법 개정 시 예산회계법 개정내용을 상당부분 반영하여야 할 것이다.

제6장 요약 및 정책건의

제1절 요약

1980년대 이후 공공부문의 효율성과 책임성 제고를 목표로 공공부문 개혁이 추진되어 왔으며, 이 과정에서 선진국을 중심으로 성과중심 정부운영, 민간경영기법의 도입, 발생주의회계 및 성과주의예산제도를 통한 재정관리 개혁 등이 중요한 과제로 추진되었다.

일반적으로 예산과 회계의 연계는 예산편성과 회계결산의 비교분석을 통해 정부운영의 성과를 측정하는 토대를 제공한다. 회계결산과정에서 생성된 재무제표를 기초로 다양한 분석지표와 분석기법을 개발하여 실제로 재정보고서에 담겨진 정보가 정부의 재정정책을 수립하고 재정운영에 그 효과를 나타내기 위해서는 계획으로서의 예산과 그 결과를 기록하여 결산하는 회계의 연계가 매우 중요시된다.

그러나, 현행 정부예산분류체계는 기본적으로 품목별 예산분류로서 그 내용의 성질과 기능을 고려하여 장·관·항으로 구분하고 있다. 이는 예산편성에 있어 경비의 기능·조직·성질별로 통일적이고 체계적인 관리를 위해 예산과목을 구분한 것으로서 예산의 체계와 특성, 주요 내역을 일목요연하게 파악할 수는 있으나, 수입과 지출을 정부거래의 본래적 성격에 따라 체계적으로 분류한 것은 아니기 때문에 정부의 재정상태와 운영성과 등을 종합적으로 설명하는 데는 많은 한계와 제약을 지니고 있다. 특히, 발생주의 회계에 의한 복식부기제도가 도입되고 이에 따라 회계결산이 이루어지는 경우 회계인식기준과 기록시점의 차이, 예산과목과 회계과목의 불일치 등의

요인에 의해 예산과 회계간의 연계성 문제가 나타날 것이다.

본 연구는 이상에서 언급한 시대적 변화 추이와 현실 상황을 종합적으로 고려하면서 예산정보와 회계결산정보가 상호 연결되어 실제 예산운영과 재정정책의 수립에 필요한 기초자료로 활용될 수 있도록 예산과 회계를 연계하는 방안을 모색하는데 그 목적이 있다.

이와 같은 연구목적 아래 본 연구는 다음과 같이 수행되었다.

제1장은 서론으로 주로 연구의 목적과 범위 그리고 방법에 관한 사항들이 기술되고 있다. 제2장은 관련 선행연구와 예산과 회계의 연계에 관한 의미와 필요성, 예산과 회계분류에 관한 일반이론들을 전반적으로 살펴보면서 이를 토대로 개선방안 마련에 필요한 이론적 근거를 모색하고 있다. 제3장에서는 우리 나라의 현행 예산 및 회계제도의 현황과 문제점에 관하여 전반적으로 분석하면서 특히, 예산 및 회계분류체계 부분에 중점을 두고 분석하고 있다. 여기에서 파악된 현행 지방자치단체 예산 및 회계분류체계에서 나타나는 문제점을 요약 정리하면 다음과 같다.

- (1) 정부회계에 있어서 예산과 회계의 연계 문제는 현실적으로 정부예산은 현금주의로 인식하는데 반해 회계결산은 발생주의회계로 처리하고 있기 때문에 근본적으로 발생한다. 즉, 발생주의에서 나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하며, 출납폐쇄기한의 존재로 인해 예산과 회계를 연계하여 분석하기 곤란하다.
- (2) 현행 예산회계제도는 경상적 지출과 자본적 지출을 구분하지 않고 있어서 진정한 의미에서의 재정상태와 재정실적에 대한 정보를 제공해주지 못하고 있다. 즉, 현금주의 회계에서는 중장기적으로 사회에 많은 편익을 가져다주는 사회간접자본과 같은 유형자산을 비롯하여

일정 규모 이상의 건설, 증축, 개량, 시설장비 구축에 대한 투자를 단순히 일시적인 지출로 인식하기 때문에 정확한 비용의 계산을 해주지 못하고 있다.

- (3) 현행의 정부회계는 개별 법령별로 회계처리사항을 규정하고 있어 통일된 회계처리기준이 없는 상태이고, 이러한 상태에서 예산과 회계를 체계적으로 연계하는 시스템이 제대로 정립되어 있지 못하다. 이에 따라 현행 법체계 내에서는 정확한 예산과목과 회계과목을 추출하기가 곤란하며 결과적으로 예산과 회계를 연계시켜 분석하기가 곤란하다.
- (4) 복식부기제도의 도입을 전제하는 경우 현행 예산과목과 복식부기 회계과목은 서로 상이하므로 양자간 연계가 어렵다. 즉, 현행 예산과목은 자산, 부채, 수익, 비용구분이 없으며 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않기 때문에 현행 예산과목을 그대로 유지하는 경우 예산과목과 회계과목을 연계하는 것은 불가능하다.
- (5) 현재 일반회계, 기타특별회계, 기금은 현금주의에 기초한 단식부기 회계방식에 의해 세입세출결산서 및 부속서류를 산출하도록 되어 있으며, 반면에 지방공기업특별회계는 발생주의에 기초한 복식부기 회계방식에 의해 민간기업과 유사한 재무제표를 만들고 있다. 따라서 예산과 회계를 연계시킬 때 회계의 인식기준과 재무제표의 유형·내용 등에 있어서 각 회계간(일반회계, 특별회계간)에 일정한 통일성을 유지해 주지 못한다면 적절한 통합적 재무정보를 공급할 수 없는 문제점이 발생할 수 있다.
- (6) 지방공기업특별회계의 경우 예산서와 결산서류의 정보가 연계되어 분석되지 않고 있다. 즉, 예산은 회계연도기간 동안의 증감변동을

나타내는 반면에, 결산재무제표는 유량정보 뿐 아니라 일정시점에서의 저장정보를 포함한다. 특히, 자본예산이 장기적인 자산과 부채만을 포함하고 있어 종합적으로 예산과 회계를 연계하여 분석하기 곤란하다.

제4장은 IMF, 미국, 일본의 사례를 분석하고 그 시사점을 파악하고 있다. 외국의 사례를 우리 나라와 비교해볼 때, 다음과 같은 몇가지 점에서 시사점을 찾을 수 있다.

- (1) 각 국가간의 예산분류체계가 대체로 유사한 편제로 이루어져 있다. 다시 말해 기능별, 성질별 분류와 함께 사업별, 품목별 분류를 갖추고 있다는 점에서 회계제도가 발생주의에 의해 이루어지더라도 예산이 본래 수행하고 있는 관리기능, 통제기능, 계획기능 등은 중시되고 있다고 할 수 있다.
- (2) 발생주의회계로의 변화추세에 있다는 점이다. 현금거래는 재정정책의 평가를 위한 기초자료로서 제약과 한계를 지니고 있기 때문에 전세계적으로 정부거래를 발생주의에 의해 처리하는 변화를 추진하고 있다.
- (3) 회계와 예산의 연계가 매우 지난한 과정이라는 점이다. 복식부기의 도입과 관련하여 현실적으로 가장 어려운 문제 중의 하나는 예산과목과 회계과목간의 연계이며 이러한 연계는 인식기준 및 현실적인 문제 등으로 적용하기가 쉽지 않다. 미국의 경우 예산과목과 회계과목의 연계가 용이하지 않기 때문에 이를 분리하여 적용하되, 결산시 양자를 조정하여 표시하는 이중시스템을 운영하고 있다.

(4) 유용성 있는 재무정보의 제공 차원에서 정부회계제도를 발생주의방식으로 전환하고 있다. 예컨대, 미국 GASB Statement No. 34에서 현금 및 재무적 자산 뿐 아니라 인프라자산 등 비재무적 자산을 모두 포함하는 발생주의회계를 적극 추진하고 있다.

제5장은 본 연구의 중심에 해당하며 여기서는 제2장과 제3장 및 제4장에서 제시된 제반 이론과 우리 나라 실정에 대한 분석, 그리고 외국의 사례 등을 근거로 우리의 실정에 적합하다고 판단되는 정책대안이 제시된다. 예산과 회계의 연계방안으로서 다루고 있는 주요 내용을 요약 정리하면 다음과 같다.

첫째, 기본적으로 환경요건, 회계처리과정상의 개선 등 예산과 회계를 연계하는데 기여할 수 있는 전반적인 내용을 다루되 특히, 예산과목과 회계과목간의 연계에 초점을 두고 있다.

둘째, 대안의 모색은 다년도 예산편성, 사업관리, 예·실대비 분석, 관리과목의 설정 등 현행 예산회계제도의 기본 틀 속에서 실용적 대안 모색에 주력하는 한편 중장기적 관점에서 예산과목체계의 개편을 전제로 하는 미래지향적 대안도 제시한다.

셋째, 예산과목체계의 조정에 의한 연계방안에서는 복식부기제도의 도입을 전제로 현행 예산과목에 대한 거래성격을 구체적으로 사례분석하고 이를 자산, 부채, 수익, 비용항목으로 구분하여 예산과목체계를 재분류하는 접근을 시도하고 있다.

이와 같은 연구진행을 통하여 본 연구는 우리의 현실에 맞는 예산과 회계의 연계방안을 제시하고 있으며, 이와 관련된 내용들은 제2절 정책건의 부분에서 제시하고 있다.

제2절 정책건의

예산의 합리성을 높이고 재정운영의 효율성을 도모하기 위한 예산과 회계의 연계방안을 모색하는 과정에서는 정부거래의 성격과 현실타당성 등을 기준으로 각 대안의 특성과 효과를 구분하되, 종합적인 관점에서 장기와 단기 대안으로 접근하는 것이 합리적이다. 이와 같은 기본방향 아래 본 연구에서는 복식부기제도의 도입에 따른 예산과 회계의 연계방안을 다음과 같이 정책건의 하고자 한다.

1. 관리과목을 통한 연계방안

가. 관리과목의 의미 및 특성

관리과목은 예산과목과 회계과목을 원활하게 연계하기 위한 장치로 현행 예산과목의 구분과 설정, 예산서의 산출기초 및 기업형 회계의 과목구조 등을 토대로 하여 거래의 성격에 따라 작성, 분류한 과목이다. 이러한 관리과목은 다분히 실무적인 용어로서 회계정보를 보다 세부적으로 집계·관리할 수 있는 단위로서의 역할을 수행한다. 관리과목을 통한 예산과 회계의 연계는 단기적 관점에서 현행 예산분류체계 및 예산과목을 그대로 유지하는 가운데 예산과목과 회계과목의 연계·조정(adjustment account)을 위한 새로운 과목을 설정하여 예산과 회계를 연계시키는 접근방식이다.

관리과목은 2단계의 조정을 거쳐 작성된다. 제1단계는 경상지출과 자본지출로 구분하는 단계로, 수익과 비용의 발생과 관련된 것은 경상지출로,

자산과 부채의 증감변동의 기록에 관련된 것은 자본지출로 분류한다. 다음 제2단계는 구체적인 관리과목을 설정하는 단계로 경상지출과 자본지출로 분류한 내용을 각 경비의 성질별로 유형화 및 세분화하여 구체적으로 관리과목을 설정한다. 예컨대, 세출예산과목중 “공공요금 및 제세”의 항목은 회계과목의 운반비, 세금과 공과금, 수도광열비, 보증금 등에 해당될 수 있다. 이러한 예산과목과 회계과목간의 불일치된 내용은 아래의 표와 같이 관리과목을 설정할 수 있다.

<관리과목의 분류 예시>

구 분	예산과목	관리과목	회계과목	성 격
세 입	111-04 주민세	주민세수익	지방세수익	수익
		미수주민세	미수세금	자산
		주민세가산세수익	지방세수익	수익
		주민세결손처분상각비	결손처분상각비	비용
		주민세결손처분충당금	결손처분충당금	자산(차감)
세 출	201-01 공공요금 및 제세	철도물품운송요금	운반비	경상지출
		자동차세등공과금	세금과공과금	
		수도·전기및가스요금	수도 광열비	
		공탁보관금	보증금	자본지출

나. 관리과목의 설정방안

1) 세입측면의 과목설정

관리과목의 설정과 관련하여 사업기간별 추진실적과 자원사용내역의 파악 등을 위해서는 각 업무처리과정별로 이루어지는 내용과 각 과정별 예산과목과 회계과목을 살펴볼 필요가 있다. 세입측면에서의 예산처리과정은 크

게 부과과정, 징수과정, 과오납반환과정 등으로 구분할 수 있다.

부과과정은 징수결의서 작성과정에서 지방자치단체 내부적으로는 세입에 대한 실질적인 결정이 이루어지므로 아직 세입이 발생하지는 않았지만 발생주의기준에 의할 경우 세입에 대한 중요한 영향이 발생한 것으로 간주할 수 있다는 측면에서 회계적 측면에서는 자산 및 수익 등을 인식할 수 있는 과정이라고 할 수 있다. 징수과정은 실제로 현금이 수입되기 때문에 현행 예산회계에서는 세입에 대한 기록이 이루어지게 되지만 발생주의하에서는 부과과정에서 이미 인식된 바 있는 채권의 회수를 중심으로 회계처리가 이루어지게 된다. 과오납금 반환과정은 반환하는 만큼 비용 또는 자산의 감소가 이루어지게 되지만 그 절차의 중요성에 비추어 별도로 전기오류수정항목으로 계상하게 된다.

지방세를 사례로 살펴보면 다음과 같다.

<세입예산처리과정별 관리과목의 설정: 지방세의 사례>

과 정 별		예산과목	관련회계과목	관리과목		비 고
				필요성 유무	사 례	
부과과정	징수결의서 작성		미수금	유	미수주민세	
	납부통지서 발급	주민세		무		
징수과정	납부기한내 납부		채권(현금*)의 회수	유	주민세수익	
	납부기한 후납부		미수금	유	미수주민세 가산세	가산세
	납부기한후 미 납부		미수금	유	체납주민세	체납세
결 손 처 리			결손상각	유	주민세 결손상각	
부과징수 오류			전기오류수정	유	전기오류수정	

주 : *는 현금 납부의 경우이며 물납의 경우는 납부되는 물건으로 대치

2) 세출측면의 과목설정

세출측면에서 나타나는 예산과 회계과정의 업무처리를 비교해 보면 일반적으로, 품의과정, 지출원인행위과정, 지출결정과정, 지급과정 등 네단계로 구분할 수 있다. 이중 품의과정은 내부적인 행정행위로 실질적인 집행과정으로 보기 어려우므로 회계적인 업무가 발생하지 않는다. 반면에 지출원인행위과정에서는 경리관에 의해 지출원인행위가 이루어지고 자금배정 및 대가청구 등이 이루어지므로 발생주의 관점에서 회계처리의 대상이 되는 것으로 인식할 수 있다. 다만, 지출원인행위의 여러 단계중 어느 단계에서 회계처리를 하는 것이 바람직한지에 대해서는 이견이 있을 수 있으나 검수검수가 이루어지는 단계가 합리적인 것으로 판단된다.

그리고 지출결정과정은 지출의 결정이 이루어지고 이에 따라 지급명령이 발행되는 과정으로 지출원인행위과정과 마찬가지로 현금의 지출은 이루어지지 않지만 현금지출이 이루어지기 직전단계로서 회계적으로는 앞의 단계에서 인식한 바 있는 비용, 채권, 채무의 감소를 계상하게 된다. 지급과정은 현금을 지급하는 단계로 현금주의 기준에서는 회계처리가 이루어지나 발생주의 기준에서는 이미 이전단계에서 모든 회계처리가 완료되었기에 더 이상의 회계기록은 발생하지 않게 된다.

따라서 세출측면에서의 회계처리과정은 검수 및 검사과정이 최초의 회계처리 시점이 되며 이후 실제 지급명령이 발행되었을 때 처음의 회계처리내역을 상계처리하는 과정을 통해 회계처리가 종결된다. 여기서 의정활동비의 사례를 살펴보면 관리과목은 검수시점 및 지급명령시점에서 필요하게 된다.

<세출예산처리과정별 관리과목의 설정: 의정활동비의 사례>

과 정 별	예산과목	관련회계과목	비 고
징수결의	없 음	없 음	
검수시점		미지급비용	부 채
지급명령시		의정활동비	비 용
지 급 시	의정활동비	없 음	

2. 예산과목체계의 조정방안

가. 기본방향

예산과목체계의 조정방식을 통한 예산과 회계의 연계는 기본적으로 예산과목의 내용을 거래성격별로 분석하여 자산, 부채, 수익, 비용의 분류기준으로 예산과목체계를 재분류하여야 한다. 거래의 성격별 내용분석은 다음과 같은 기본방향에서 접근된다.

첫째, 예산과목의 각 항목별 내용이 서로 상이한 성격의 경비들이 포함되어 있는 경우, 거래성격에 따라 구분한다. 즉, 포상금 과목 속에는 보상금과 포상금 성격이 혼재하고 있으므로 이를 구분한다.

둘째, 경비의 내용은 상이하나 용어의 혼란으로 인해 동일한 예산과목으로 설정되어 있는 경우 그 성격을 명확히 하여 구분한다. 예컨대, 위법한 행위에 대한 손해배상과 경제적 손실을 보전하는 손실보상은 명확히 구분한다.

셋째, 동일한 예산과목 단위에서 성격을 달리하는 거래 유형이 혼재하는 경우 즉, 비용과목에 자산 또는 부채항목이 포함되어 있는 경우에는 이를

해당 과목으로 이관한다. 세출예산의 이전경비를 사례로 분석하면 아래와 같다.

나. 세입예산과목체계의 조정

세입예산과목은 수익에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 세입예산과목의 세목을 수익을 중심으로 분류하고 거래성격상 자산과 부채항목에 속하는 과목은 따로 분류코드를 설정하도록 한다. 즉, 지방세(100), 세외수입(200), 지방교부세(300), 지방양여금(400), 보조금(500), 조정교부금 및 재정보전금(600)은 수익항목으로 구분하고, 현행 지방채와 새롭게 분류되는 부채항목은 코드번호 700을 부여한다. 세입과목 중 자산항목에 속하는 과목은 별도로 구분하여 코드번호 800을 부여한다. 이에 따라 세입예산과목은 수익과목, 부채과목, 자산과목의 순으로 조정한다. 세입예산과목 중에서 임시적 세외수입을 사례로 분석하면 아래와 같다.

즉, 임시적 세외수입 중 수익에 속하는 국유재산매각수익, 전입금수익, 부담금수익, 투자자산처분이익, 잡이익은 수익항목에 배치하고, 예수금은 부채항목으로 이관한다. 그리고 임시적 세외수입 중 미수금, 예탁금, 장·단기대여금, 회계간채권, 투자부동산 등은 자산항목으로 배치한다. 따라서 세입예산의 모든 과목을 거래의 성격에 따라 분석한 후 그 결과를 기초로 수익항목, 부채항목, 자산항목으로 재조정하는 방식에 의해 세입예산과목체계를 구성한다.

<세입예산과목체계의 조정: 임시적 세외수입의 사례>

구 분	대 분 류	과 목 단 위
수익항목	지방세	·보통세, 목적세, 과년도수입
	경상적세외수입	·재산임대수입, 사용료수입, 수수료수입 ·사업수입, 징수교부금, 이자수입
	임시적세외수입	·국유재산매각수익, 전입금수익, 잡이익 ·부담금수익, 투자자산처분이익
	지방교부세	
	지방양여금	
	조정교부금 및 재정보전금	
	보 조 금	
부채항목	지 방 채	·차입금, 지방채증권, 지역개발기금, 국외차입금
	임시적세외수입	·예수금
자산항목	임시적세외수입	·미수금, 예탁금, 장기대여금, 단기대여금 ·회계간 채권, 투자부동산

다. 세출예산과목체계의 조정

세출예산과목은 비용에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 세출예산과목을 비용을 중심으로 분류하고 거래성격상 자산, 부채항목에 속하는 예산과목은 따로 분류코드를 설정하도록 한다. 즉, 인건비(100), 물건비(200), 이전경비(300)는 비용항목으로 분류하고 현재 코드번호 700인 내부거래는 성격상 비용에 해당되므로 코드번호 400을 부여하여 비용항목으로 배열한다. 그리고 자산항목에 속하는 융자 및 출자와 자본지출은 각각 코드번호 500과 600을 새롭게 부여한다. 그리고 부채항목인 보전재원은 코드번호 700을 부여하고 마지막으로 예비비 및 기타는 코드번호 800을 부여한다. 이렇게 할 경우 세출예산과목을 비용과목, 자산과목, 부채과목의 순으로 체계적으로 조정한다.

세출예산과목의 경우 일반운영비, 복리후생비, 이주 및 재해보상금, 연금 부담금, 민간이전, 시설 및 부대비를 대상으로 거래의 성격에 기초하여 과목을 재분류하면 다음과 같다. 즉, 복리후생비는 성격상 인건비에 포함하고 내부거래의 감가상각비는 비용항목으로 이관한다. 그리고 일반운영비의 보증금, 이전경비의 이주보상금, 내부거래의 예탁금, 물건비의 연구개발비는 거래 성격이 자산에 해당하므로 자본지출과 융자 및 출자와 함께 자산항목에 배치하고, 이전경비의 연금지급금은 퇴직급여충당금으로 부채항목에 배치한다. 따라서 세출예산의 모든 과목을 거래의 성격에 따라 분석한 후 그 결과를 기초로 비용항목, 자산항목, 부채항목으로 재조정하는 방식에 의해 세출예산과목체계를 구성한다.

<세출예산과목체계의 조정 : 물건비, 이전경비 등 사례>

구분	대분류	과목단위
비용항목	인건비	·급여, 기타급여, 퇴직급여, 복리후생비 포함
	물건비	·일반운영비, 여비, 업무추진비, 의회비, 재료비 ·복리후생비(급여로 이동)
	이전경비	·일반보상금, 포상금, 배상금, 출연금, 민간이전, 해외이전 ·자치단체등 이전, 공기업경상전출금, 차입금이자
	내부거래	· 감가상각비
자산항목	자본지출	·시설비및부대비, 민간자본이전, 자치단체등 자본이전 ·공기업자본전출금, 자산취득비, 해외자본이전
	물건비	·일반운영비 - 보증금
	이전경비	·이주및재해보상금 - 이주보상금
	융자 및 출자	·융자금, 출자금
	내부거래	· 예탁금
부채항목	물건비	· 연구개발비
	보전재원	·차입금원금
	이전경비	· 연금지급금(퇴직급여충당금)

3. 회계처리과정상의 개선

가. 다년도 개념에 의한 예산편성

현행 예산편성은 전년도에 기초한 점증주의에 입각하여 전년도의 실적을 기준으로 예산을 편성하고 있다. 이에 따라 중요한 신규사업 예산이 우선순위가 낮게 되고 과거의 실적이 많은 기존사업에 예산이 배분되는 등 효율적인 자원배분이 곤란하다. 이와 같은 상황에서는 예산과 회계를 연계시켜 재정의 효율적 운영을 추구하기 어렵고 예산집행의 결과를 통해 재정정책의 효과성을 판단하기 곤란하게 된다. 따라서 예산과 회계의 연계를 통해 재정운영의 합리성과 효율성을 높이기 위해서는 다년도 예산제도(multi-year budgeting : MYB) 등을 통해 예산운영의 유연성을 높이는 것이 필요하다. 특히, 장기간에 걸쳐 수행되는 자본투자사업의 경우 중기적 관점에서 예산을 운영함으로써 사업계획과 예산의 편성·집행, 그리고 예산집행의 결과를 회계처리하여 결산하는 일련의 과정이 전체적으로 예산과 회계가 연계되도록 하여야 한다.

나. 사업평가 및 관리

회계처리과정을 통해 체계적으로 사업의 입안에서부터 사업완료 및 사후관리까지를 종합하여 전체적으로 관리하는 시스템을 통해 사업의 진척상황을 분석하고 인력, 장비 등 투입자원과 그에 따른 업무수행성과를 평가하는 방식을 통해 예산과 회계를 연결하여 사업수행과정을 측정하는 것이 필요하다.

다. 예산과 실적의 대비분석

세출예산의 집행과정과 회계처리를 살펴보면, 예산의 집행을 “지출원인행위→검수 및 검사→지급명령 및 지출”이라는 과정을 순차적으로 거쳐 이루어지는데, 이 과정에서 회계처리는 3단계(검수 및 검사)와 4단계(지급명령 및 지출)에서 이루어진다. 따라서 예산의 집행과정과 회계처리과정에 따라 예산과 실적을 대비분석함으로써 연계성을 도모할 수 있다.

【참고문헌】

- 갈렙앤컴퍼니 편역, 「정부회계 혁명」, 서울: 한·얼, 1999.
- 강인재, 지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구, 「한국행정학보」, 제 26권, 제4호, 1992.
- 김 헌, “지방정부 회계규정,” 「부천시 감사요원 전문교육교재」, 2002.
- 김성주, 지방예산편성제도에 관한 연구, 건국대, 1998.
- 나 영·이양현, 「최신회계원리」, 서울: 박영사, 2001.
- 부천시, 「복식부기회계교육교재」, 2001.
- 손희준 외, 「지방재정론」, 서울: 대영문화사, 2001.
- 이경섭, 「정부회계와 감사」, 서울: 조세통람사, 1997.
- 이상희, 「지방재정론」, 서울: 계명사, 1985.
- 이운재, 「현대정부 및 비영리회계」, 서울: 박영사, 1997.
- 임성일, 「성과측정을 위한 지방예산회계제도의 기반정비방안」, 한국지방행정연구원, 2001
- 유훈, 「재무행정론」, 서울: 법문사, 1992.
- 윤성식·권수영, 「정부회계: 예산 원가회계 및 감사」, 서울: 법문사, 1999.
- 윤영진, 「새재무행정론」, 서울: 대영문화사, 1998.
- 한국지방행정연구원, 「지방자치단체 복식부기도입을 위한 회계기준보고서」, 2000.
- 황국재, “정부회계에 있어서 예산의 회계처리방안,” 복식부기회계제도 위크샵자료, 1999.
- 행정자치부, 「복식부기도입연구용역 및 시험적용결과보고」, 2002.

- 행정자치부, 「지방자치단체 예산편성기본지침」, 2002.
- 地方財務編輯局 編, 「地方公共團體 歳入歳出科目解説」, 東京 : ぎょうせい, 2000
- 山崎 正, 「地方分権と豫算決算」, 東京 : 勁草書房, 1996.
- 加藤芳太郎, 「自治體の豫算改革」, 東京 : 東京大學出版會, 1982.
- 齋藤 聰, 「自治體財政の會計學」, 東京: 新世社, 2000.
- 中央青山監査法人(編), 「市町村のバランスシートがわかる本」, 東京: 岩城印刷, 2001.
- Axelrod, Donald, *Budgeting for Mordern Government*, St. Martin's Press, 1988.
- DETR, *Modern Local Government in Touch with the People*, 1998.
- GASB, *Governmental Accounting Standards Series: Statement No. 34 of GASB*, June 1999.
- GFOA, *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting*, Chicago : GFOA, 1988.
- Giuliani, Rudolph W., *The City of New York Fiscal Year 1996, Executive Budget*.
- Glick, Paul E., *How to Understand Local Government Financial Statements: A User's Guide*, Government Finance Officers Association, 1989.
- Hyde, A. C. and Shafritz, J. A., *Government Budgeting*, Moor Publishing Co, 1978.
- IFAC, *Preface to Statements of International Public Sector Accounting Standards*, 1998.

- IMF, *Manual on Fiscal Transparency*, 1998.
- IMF, *The Government Finance Statistics Manual*, 2001.
- Lee, Jr., Robert D. & Johnson, Ronald W., *Public Budgeting Systems*, An Aspen Publication, 1994.
- Meyers, Roy T., *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass Publishers, 1999.
- Mikesell, John L., *Fiscal Administration : Analysis and Applications for the Public Sector*, Pacific Grove: Brooks/Cole Pub., 1995.
- Miller, Girard, *Capital Budgeting : Blueprints for Chance*, GFOA, 1984.
- Musgrave, R. A. and Musgrave, P. B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill Book Company, 1989.
- OECD, *Budgeting for the Future*, 1997.
- OMB, *Preparation and Submission of Budget Estimates, Circular No. A-11*, Washington, D.C.: U.S. Office of Management and Budget, 1993.
- U. S. General Accounting Office, *Cost Accounting Issues, Survey of Cost Accounting Practices at Selected Agencies*, U. S. Government Printing Office, 1990.
- Vogt, A. J., “Budgeting Capital Outlays and Improvement”, In J. Rabin, W. B. Hildreth, and G. J. Miller(eds), *Budgeting Formulation and Execution*, Athens: University of Georgia, 1996.

【Abstract】

Adjustment of Budgeting and Accounting System in Terms of Accrual and Double-Entry Accounting

The various financial reforms have been executed since the 1980s in order to enhance the transparency and accountability of governmental operations. Transition to the accrual basis in government accounting (one of these financial management reforms) changes the relationship of budgeting and accounting as well as the functioning of governmental accounting itself.

The linkage of budgeting and accounting, in general, provides the foundation for measuring the results of government financial operations via comparative analysis between budget preparation and settlement of account. But the current budgetary accounting of local governments has several limits and constraints in explaining comprehensively the financial position and operational performance because budget classification code is not based on the character of governmental transactions.

In particular, budgetary accounting lacks of the linkage between budgeting and accounting owing to differences in basis and timing of reporting transactions, and budget and account

items. As a result, the current budgeting and accounting system cannot provide complete information on financial outcome, budget-to-actual comparisons, and accomplishment of budget execution.

Considering these situations, this study gropes for the linkage of budgeting and accounting by combining budget information with settlement of account, which can be used with the basic materials required in establishing the budget management and fiscal policy.

The study consists of the following:

The purpose, range, and method of the study is described in Chapter 1.

The preceding research, the definitions and necessity regarding the linkage of budgeting and accounting, general theory in budgeting and accounting classification are discussed in Chapter 2.

The reality and problems of the current local budgeting and accounting system are analyzed in Chapter 3, especially focusing on the classification system of budgeting and accounting, differences of recognition criteria between cash-based budgeting and accrual-based accounting in government financial management.

The government budgeting and accounting system in major countries: IMF, U.S.A., Japan is analyzed in Chapter 4.

Finally, based on the analytical results pertaining to the current budgeting and accounting system and practices, several alternatives for the linkage of budgeting and accounting are pursued in Chapter 5.

The policy suggestions of the study are as follows:

- (1) in the long-term perspective, reclassifying the budget items with accrual principle by separating assets, liabilities, net assets, revenues and expense items from the character of governmental transactions.
- (2) in the short-term perspective, establishing internal management items in order to adjust and connect budgeting item with accounting item.
- (3) improving the accounting process through the introduction of multi-year budgeting, the projects evaluation and management and budget-to-actual comparisons analysis.

복식부기제도의 도입에 따른 지방자치단체
예산과 회계의 연계방안

발행일 : 2002년 12월 31일

발행인 : 김 홍 래

발행처 : **한국지방행정연구원**

서울특별시 서초구 서초동 1552-13

Tel. 02)3488-7300

판매처 : 한국 행정DB센터

Tel. 02)2269-7206

<http://www.admindb.co.kr>

인쇄처 : 현대에드.컴

Tel. 02)2272-8125

E-mail: hprint@unitel.co.kr

※ 출처를 밝히는 한 자유로이 인용할 수는 있으나 무단전제나 복제는 금합니다.
ISBN 89-7865-247-6 93350

